

UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID
FACULTAD DE DERECHO
DEPARTAMENTO DE DERECHO FINANCIERO Y
TRIBUTARIO



TESIS DOCTORAL

**Análisis del requisito de ventaja selectiva en sede de ayudas de estado
de naturaleza fiscal**

MEMORIA PARA OPTAR AL GRADO DE DOCTOR

PRESENTADA POR

Francisco Estrada Millán

DIRECTOR

Fernando Serrano Antón

Madrid, 2017

UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID

FACULTAD DE DERECHO

Departamento de Derecho Financiero y Tributario



**ANÁLISIS DEL REQUISITO DE VENTAJA SELECTIVA
EN SEDE DE AYUDAS DE ESTADO DE NATURALEZA
FISCAL**

**MEMORIA PARA OPTAR AL GRADO DE DOCTOR
PRESENTADA POR**

Francisco Estrada Millán

Bajo la dirección del Doctor:

Fernando Serrano Antón

Madrid, 2015

**TESIS PARA LA OBTENCION DEL GRADO DE DOCTOR EN
DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO**

**ANÁLISIS DEL REQUISITO DE VENTAJA SELECTIVA
EN SEDE DE AYUDAS DE ESTADO DE NATURALEZA
FISCAL**

**DIRECTOR: DR. FERNANDO SERRANO ANTÓN
AUTOR: FRANCISCO ESTRADA MILLÁN**



Departamento de Derecho Financiero y Tributario
Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid
Madrid, octubre de 2015

ÍNDICE

	Página
ABSTRACT.....	i
ABREVIATURAS.....	vii
INTRODUCCIÓN.....	ix
 CAPITULO I. ASPECTOS GENERALES DE LAS AYUDAS DE ESTADO	
 1. INTRODUCCIÓN. EL PAPEL DE LAS AYUDAS DE ESTADO EN LA ARMONIZACIÓN FISCAL..	1
2. CONCEPTO Y CARACTERES DE LAS AYUDAS DE ESTADO.....	9
3. ELEMENTOS DE LAS AYUDAS DE ESTADO.....	17
3.1. Intervención por el Estado o a través de recursos estatales.....	18
3.2. Otorgamiento de ventaja selectiva.....	26
3.2.1. Existencia de ventaja.....	27
3.2.2. Favorecimiento de determinadas empresas o producciones.....	33
3.3. Afectación de los intercambios y distorsión de la competencia.....	39
3.3.1. Distorsión o alteración de la competencia.....	40
3.3.2. Afectación de los intercambios.....	41
4. PROCEDIMIENTOS APLICABLES A LAS AYUDAS DE ESTADO.....	46
4.1. Procedimiento aplicable a las ayudas notificadas: examen previo e investigación formal.....	49
4.2. Procedimiento aplicable a las ayudas ilegales o no notificadas.....	55
4.3. Procedimiento aplicable a las ayudas aplicadas de manera abusiva.....	57
4.4. Procedimiento aplicable a las ayudas existentes.....	57
5. COMPATIBILIDAD DE LAS AYUDAS CON EL MERCADO COMÚN.....	58
5.1. Ayudas compatibles <i>ope legis</i> (Artículo 107.2 TFUE).....	59
5.1.1. Ayudas de carácter social.....	59
5.1.2. Desastres naturales o acontecimientos extraordinarios.....	60
5.1.3. Ayudas a la República Federal Alemana.....	61
5.2. Ayudas compatibles por decisión discrecional de la Comisión (Artículo 107.3 TFUE).....	62
5.2.1. Teoría de la justificación compensatoria: <i>do ut des</i>	63
5.2.2. Ayudas al desarrollo.....	65
5.2.3. Proyectos de interés común europeo o graves perturbaciones en la economía de un Estado miembro.....	66
5.2.4. Ayudas al desarrollo de actividades o regiones económicas.....	67
5.2.5. Ayudas a la cultura y conservación del patrimonio.....	68
5.2.6. Otras ayudas.....	69
6. APLICACIÓN DEL ARTICULO 107 TFUE A LAS MEDIDAS FISCALES.....	69
6.1. Evolución. Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas.....	69
6.2. Especialidades de la normativa de ayudas de Estado en sede fiscal.....	77
6.2.1. Intervención por el Estado o a través de recursos estatales.....	79

6.2.2. Alteración de la competencia y afectación de los intercambios.....	80
6.2.3. Ventaja selectiva.....	83

CAPITULO II. ANALISIS DE LA VENTAJA EN LAS MEDIDAS FISCALES SELECTIVAS

1. CONCEPTO Y ELEMENTOS DE LA VENTAJA.....	85
2. ELEMENTOS DEL BENEFICIO.....	88
2.1. Alivio o liberación de cargas.....	89
2.2. Incremento de ingresos derivados de la actuación estatal.....	94
2.2.1. Sociedades Holding y Multimillonarias de Luxemburgo: facilidad de acceso al mercado de capitales...	95
2.2.2. Centros de Coordinación Belgas: retención ficticia en la fuente.....	96
2.2.3. Pari Mutuel Urbain: incremento de ingresos financieros.....	96
2.2.4. Ayudas a los nuevos Estados federados alemanes: incremento de la demanda de participaciones de empresas domiciliadas en éstos.....	97
2.2.5. Asunto transportistas italianos: incremento de la autofinanciación.....	97
2.2.6. Régimen fiscal de la inversión colectiva en Italia: incremento de liquidez de las compañías.....	98
2.2.7. Supuestos de aplazamiento de cuotas tributarias.....	99
2.2.8. Asunto Denkavit: Devolución de ingresos indebidos. Inexistencia de ayuda.....	100
3. DETERMINACIÓN DEL BENEFICIO EN LAS MEDIDAS FISCALES SELECTIVAS.....	101
3.1. Criterio del operador privado.....	101
3.2. Método estático – comparativo.....	106
3.3. Análisis económico.....	110
4. DETERMINACIÓN DE LA VENTAJA. CRITERIO DE LA EXCEPCIÓN O DÉROGATION. ANTECEDENTES Y RECEPCIÓN EN SEDE DE MEDIDAS FISCALES SELECTIVAS.....	115
4.1. Antecedentes. Concepto de <i>Tax Expenditure</i> o gasto fiscal.....	116
4.1.1. Concepto y elementos del gasto fiscal.....	117
4.1.2. Concepto y caracteres del <i>benchmark</i>	120
4.1.3. Contenido del <i>benchmark tax</i>	122
4.1.4. Identificación de gastos fiscales.....	123
4.2. Recepción en sede de medidas fiscales selectivas.....	126
4.2.1. Evolución.....	126
4.2.2. Asunto Sloman Neptun. <i>Dérogation</i> como criterio alternativo al de selectividad.....	128
4.2.3. Metodología empleada por Darmon.....	131
5. DEROGATION TEST. ESQUEMA METODOLÓGICO.....	134
5.1. Régimen general o normal (benchmark). Sistemas de referencia.....	135
5.1.1. Sistema estándar comunitario.....	136
5.1.2. Sistemas fiscales de otros Estados miembros.....	137
5.1.2. Normativa interna del propio Estado miembro.....	139
5.2. Caracteres del benchmark. Determinación del <i>benchmark</i> aplicable.....	140
5.2.1. Ámbito de aplicación de la norma.....	141
5.2.1.1. Sistemas fiscales regionales.....	141
5.2.1.2. Sistemas sectoriales "paralelos".....	142
5.2.1.2.1. Normativa específica sectorial.....	143

5.2.1.2.2. Determinación de los regímenes sectoriales autónomos.....	147
5.2.2. Nivel normal de imposición.....	149
5.2.2.1. Impuestos generales.....	149
5.2.2.1.1. Base imponible.....	149
5.2.2.1.2. Tipo de gravamen.....	151
5.2.2.2. Impuestos reguladores.....	153
5.2.3. Objetivos del <i>benchmark</i>	153
5.3. Comparación de la medida con el <i>benchmark</i>	155
5.3.1. Comparación externa.....	156
5.3.2. Comparación interna.....	159
5.3.3. Criterio comparativo.....	162
6. CARÁCTER OBJETIVO DE LA VENTAJA	164
6.1. Efectos de la medida.....	165
6.2. Ventaja selectiva.....	168
7. VENTAJA INVERSA	170
7.1. Opiniones doctrinales.....	170
7.1.1. Posturas favorables.....	170
7.1.2. Posturas no favorables.....	174
7.2. Análisis económico de la ventaja inversa.....	177
7.3. Evaluación del supuesto de ventaja inversa.....	179

CAPITULO III. ANALISIS DE LA SELECTIVIDAD

1. CONCEPTO Y CARACTERES DE LA SELECTIVIDAD. DISTINCIONES CONCEPTUALES	183
1.1. Definición de selectividad.....	183
1.2. Separación de los conceptos de ventaja y selectividad.....	186
1.2.1. Criterio de la Comisión.....	187
1.2.2. Criterio del TJUE y Abogados Generales.....	189
1.2.3. Criterio doctrinal.....	190
1.2.3.1. Separación entre ventaja y ventaja selectiva.....	190
1.2.3.2. Identificación entre ventaja y ventaja selectiva.....	194
1.3. Selectividad y especificidad.....	195
1.3.1. Criterio de la Comisión.....	195
1.3.2. Criterio de la Doctrina.....	196
1.3.3. Criterio del TJUE.....	198
1.3.4. Distinción entre especificidad y selectividad.....	200
1.4. Principios de igualdad y no discriminación. Principio de proporcionalidad.....	202
1.4.1. Principio de igualdad.....	202
1.4.2. Principio de no discriminación.....	204
1.4.3. Principio de proporcionalidad.....	208
1.4.4. Aplicación en sede de medidas fiscales selectivas.....	209
1.5. Concepciones clásica y actual de la selectividad.....	215

1.5.1. Concepción clásica.....	215
1.5.2. Concepción actual.....	215
1.5.2.1. Antecedentes.....	215
1.5.1.5. Conclusiones del Abogado General Mischo asunto Adria-Wien. Sistema general de impuestos sobre la energía.....	217
1.5.2.3. Sentencia Adria-Wien. Existencia de ventaja selectiva.....	218
2. EXAMEN DE LOS OBJETIVOS DE LA MEDIDA.....	222
2.1. Objetivos de la medida.....	223
2.2. Objetivos permisibles y no permisibles.....	229
2.2.1. Objetivos no permisibles.....	231
2.2.1.1. Mejora de la competitividad empresarial.....	231
2.2.1.2. Fomento de las exportaciones.....	235
2.2.2. Objetivos permisibles.....	235
2.3. Objetivos formales y objetivos reales subyacentes.....	236
2.4. Compatibilidad con la teoría de los efectos.....	237
3. COMPARABILIDAD DE SITUACIONES.....	242
3.1. Aspectos generales de la comparabilidad de situaciones en Derecho Comunitario.....	242
3.1.1. Establecimiento de criterios de apreciación.....	243
3.1.2. Métodos de comparación.....	244
3.1.2.1. Método de semejanza y competencia potencial.....	244
3.1.2.2. Método de estandarización.....	245
3.1.2.3. Método del modelo ficticio de comparación.....	245
3.1.3. Criterio decisorio respecto a la semejanza de situaciones.....	246
3.2. Requisitos en sede de medidas fiscales selectivas.....	248
3.2.1. Situación legal comparable.....	250
3.2.1.1. Forma legal de la empresa.....	250
3.2.1.2. Sectores diferenciados.....	252
3.2.2. Situación fáctica comparable.....	254
3.2.2.1. No relevancia de la residencia fiscal.....	255
3.2.2.2. Competencia en el mercado.....	258
3.2.2.2.1. Posturas favorables a la competencia en el mercado.....	258
3.2.2.2.2. Posturas no favorables a la competencia en el mercado.....	264
3.2.2.2.3. Conclusiones.....	265
3.3. Test de comparabilidad.....	267
3.4. Análisis de selectividad.....	270
3.4.1. Objetivos cubiertos por la medida.....	271
3.4.2. Objetivos no cubiertos por la medida.....	273
3.4.2.1. Destinatarios excluidos.....	273
3.4.2.2. Destinatarios no incluidos.....	274
3.4.3. Coherencia de la medida con los objetivos.....	275
3.4.4. Test de selectividad y existencia de criterios objetivos.....	278

CAPITULO IV. CLASES DE MEDIDAS FISCALES SELECTIVAS

1. CRITERIOS DE CLASIFICACIÓN	285
1.1. Ámbito de aplicación de la medida	285
1.1.1. Selectividad geográfica	286
1.1.1.1. Selectividad geográfica estricto sensu	286
1.1.1.2. Entes locales descentralizados	286
1.1.2. Selectividad material	287
1.2. Destinatarios de la medida	287
1.2.1. Selectividad sectorial	287
1.2.2. Selectividad horizontal	288
1.3. Forma de actuación	288
1.3.1. Selectividad de iure	289
1.3.2. Selectividad de facto	289
1.3.2.1. Concepto estricto	289
1.3.2.2. Concepto amplio	290
1.4. Elección del beneficiario. Selectividad directa e indirecta	291
2. SELECTIVIDAD DE FACTO: DISCRECIONALIDAD ADMINISTRATIVA	292
2.1. Aspectos generales	292
2.1.1. Concepto de discrecionalidad	292
2.1.2. Justificación de la discrecionalidad	295
2.1.3. Límites de la discrecionalidad. La arbitrariedad de la Administración	295
2.2. Aplicación del concepto de discrecionalidad a las medidas fiscales selectivas	297
2.3. Medidas fiscales discrecionales	304
2.3.1. Procesos concursales, o existencia de dificultades financieras	304
2.3.1.1. Celebración de convenios con el acreedor	306
2.3.1.2. Quitas y remisiones de deuda	308
2.3.1.3. Actitud diligente en caso de incumplimiento	310
2.3.2. Otorgamiento de beneficios fiscales	317
2.3.3. Transacciones fiscales con empresas	318
2.3.3.1. Asunto Umicore. Transacción sobre deudas regularizadas por la Administración	319
2.3.3.2. Tax Rulings. Acuerdos previos a la práctica de regularizaciones fiscales por la Administración	322
2.3.3.2.1. Clases de Tax Rulings	322
2.3.3.2.2. Problemática de los APA iniciados por la Comisión	324
2.3.4. Interpretación de criterios por la Administración tributaria	329
3. SELECTIVIDAD DE FACTO: MEDIDAS APARENTEMENTE GENERALES. IMPOSIBILIDAD DE CUMPLIMIENTO DE REQUISITOS	331
3.1. Problemas de aplicación	332
3.1.1. Introducción de criterios objetivos a priori	333
3.1.2. Desproporción ostensible de los criterios	334
3.1.3. Existencia de objetivos ocultos	334
3.2. Asuntos de aplicación	335
3.2.1. Asunto Montedison. Medidas de vigencia temporal limitada	335

3.2.2. Asunto Bonificación del impuesto sobre la electricidad en Austria. Restricción de facto a las empresas intensivas en energía.....	337
3.2.3. Asuntos Demesa y Ramondín. Bonificación en la cuota del impuesto sobre sociedades por grandes inversiones. “Vacaciones fiscales” vascas.	338
3.2.4. Regímenes sectoriales especiales. Restricciones específicas por razón de la actividad.....	340
4. SELECTIVIDAD EN LAS MEDIDAS DE FOMENTO DE LA EXPORTACIÓN.....	344
4.1. Ayudas a las inversiones directas	344
4.1.1. Francia. Deducción por constitución de establecimientos permanentes en el extranjero.....	344
4.1.2. España. Deducción por inversiones en el extranjero.....	345
4.1.3. Francia. Deducción por implantación de empresas en el extranjero	346
4.1.4. Ayudas a PYME y a grandes empresas.....	347
4.2. Medidas de ayuda a los productos exportados.....	348
4.2.1. Planteamiento: Medidas generales vs. Medidas selectivas.....	348
4.2.2. Examen de los argumentos del TJUE y de la Comisión relacionados con las medidas de fomento de la exportación.....	350
4.2.2.1. Incompatibilidad con las libertades comunitarias	356
4.2.2.2. Incompatibilidad con el Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias (ASMC).....	358
4.2.3. Crítica. Selectividad de las medidas a la exportación.....	361
5. SELECTIVIDAD INDIRECTA.....	364
5.1. Concepto.....	364
5.2. Asuntos relevantes.....	365
5.1.1. Asunto De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg: subvención indirecta a las empresas mineras a través de la prima a los salarios obtenidos por los mineros	366
5.1.2. Asunto Codevi: subvención a los préstamos otorgados a empresas financiados a través de libretas de ahorro cuyos intereses están exentos de IRPF.....	366
5.1.3. Asunto Nuevos Estados Federados alemanes. Exención en IRPF de las plusvalías derivadas de participaciones en empresas residentes en los NEF.....	367
5.1.4. Asunto Incentivos fiscales a la inversión colectiva en Italia. Incremento en la demanda de las sociedades de inversión financiera de baja capitalización.....	367

CAPITULO V. JUSTIFICACIÓN DE LAS MEDIDAS FISCALES SELECTIVAS

1. INTRODUCCIÓN.....	371
1.1. Antecedentes.....	371
1.2. Fundamento.....	374
1.3. Críticas.....	375
1.3.1. Falta de previsión normativa.....	375
1.3.2. Indefinición del concepto.....	375
1.3.3. Aplicación.....	376
2. CONCEPTO.....	378
2.1. Naturaleza y estructura del sistema.....	379
2.2. Principios impositivos.....	381
2.3. Objetivos del sistema fiscal.....	387
2.4. Delimitación negativa.....	389
3. NATURALEZA.....	391
3.1. Interpretación de la Comisión: imprecisión de la sede en que opera la justificación por la naturaleza	391

del sistema	
3.2. Interpretación del TJUE: ventaja no selectiva, en general	392
3.3. Interpretación doctrinal: separación de sedes	395
4. ANALISIS DE LA COMUNICACIÓN DE LA COMISIÓN RELATIVA A LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS SOBRE AYUDAS ESTATALES A LAS MEDIDAS RELACIONADAS CON LA FISCALIDAD DIRECTA DE LAS EMPRESAS	399
4.1. Principios inherentes al sistema fiscal	399
4.1.1. Principio de capacidad de pago	399
4.1.1.1. Fijación de índices de capacidad de pago	399
4.1.1.1.1. Amortización extraordinaria de aeronaves en Alemania. Fijación de la capacidad de pago no objetiva ni general	400
4.1.1.1.2. Régimen MINAS. Cálculos técnicos para fijar la absorción de abono deducible en invernaderos. No justificación de los cálculos aportados.	401
4.1.1.1.3. Asunto Casino France. No justificación de las diferencias de capacidad de pago por la superficie de ventas	403
4.1.1.1.4. Medidas a favor del sector agrícola en España. Ajuste de los módulos de estimación objetiva en la agricultura en respuesta al incremento de los precios del carburante	404
4.1.1.2. Definición de parámetros del sistema.	405
4.1.1.3. Inexistencia de beneficio	406
4.1.1.4. Fijación del impuesto de forma global	406
4.1.2. Principio de neutralidad	408
4.1.2.1. Evitar la doble imposición. Exención de dividendos de filiales extranjeras a matrices irlandesas	408
4.1.2.2. Exención de las plusvalías en las aportaciones de bienes a entidades de crédito bancarias en Italia ...	410
4.1.2.3. Exención de derechos de aportación. Transformación de derechos de aportación de sociedades municipales en Italia	411
4.1.3. Principio de eficacia	413
4.1.3.1. Racionalidad económica	413
4.1.3.2. Alcance temporal ilimitado	415
4.1.3.3. Carácter no discriminatorio	415
4.1.4. Principio de coherencia o congruencia.	415
4.1.5. Principio de igualdad	418
4.1.5.1. Adaptación de los sistemas fiscales a las características de los contribuyentes	418
4.1.5.1.1. Fusiones bancarias en Italia: No admisión de ventajas no justificadas por características específicas del sector.	419
4.1.5.1.2. Rendimientos del capital mobiliario en el sector bancario: justificación de la no retención por las características del sector bancario	420
4.1.5.1.3. Provisiones por pérdidas en préstamos de las entidades de crédito en Dinamarca	420
4.1.5.2. Diferencias en los sistemas de cargas	420
4.1.5.3. Tratamiento diferenciado de las PYMES	426
4.1.6. Principio de redistribución	426
4.2. Objetivos del sistema fiscal	429
4.2.1. Objetivos internos: recaudación	430
4.2.1.1. Exención del impuesto sobre bebidas en Austria: dificultades técnicas en la recaudación	430
4.2.1.2. Regularización de rentas no declaradas	431
4.2.1.3. Lucha contra la evasión fiscal	432
4.2.2. Objetivos externos	433
4.2.2.1. Doctrina de los efectos	434

4.2.2.1.1. Jurisprudencia del TJUE.....	435
4.2.2.1.2. Interpretación de la jurisprudencia en sede de justificación.....	438
4.2.2.2. Justificación por el esquema fiscal.....	438
4.2.2.2.1. Jurisprudencia	439
4.2.2.2.2. Condiciones de la justificación por la naturaleza del esquema fiscal.....	447
4.2.2.2.3. Principio de proporcionalidad.....	451
4.3. Tratamiento favorable de determinados factores de producción.....	454

CAPITULO VI. MEDIDAS FISCALES SELECTIVAS REFERIDAS A ESPAÑA

1. ASUNTO BANCO EXTERIOR. Aplicación de la normativa sobre ayudas de Estado a las medidas fiscales.....	459
2. ASUNTOS DEMESA Y RAMONDÍN. Medidas selectivas de facto, por imposibilidad de alcanzar los requisitos para el disfrute de una exención en la cuota del impuesto sobre sociedades.....	462
3. ASUNTOS MAGEFESA, TUBACEX, Y GEA-VANOSA. Selectividad de facto: inactividad administrativa que permite la acumulación de deudas.....	470
4. ASUNTO DEDUCCIÓN POR ACTIVIDADES DE EXPORTACIÓN. Nulidad de la deducción en la cuota del impuesto sobre sociedades por actividades de exportación según el Tratado CECA.....	474
5. MEDIDAS EJECUTADAS A FAVOR DEL SECTOR AGRARIO. Justificación por la naturaleza del sistema. Medidas cuyo objetivo es adecuar el impuesto a la capacidad económica.....	478
6. REDUCCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE ACTIVOS INTANGIBLES. Reducción en el impuesto sobre sociedades del 50% de los ingresos derivados del arrendamiento de la propiedad inmaterial. No consideración como ayuda de Estado.....	484
7. RÉGIMEN FISCAL DEL TAX LEASE. Sistema español de arrendamiento financiero. Construcción de buques a través de una estructura jurídica compleja, utilizando el régimen de Entidades Navieras en función del tonelaje. Ayuda de Estado.....	490
8. RÉGIMEN FISCAL DEL FONDO DE COMERCIO FINANCIERO. Deducción en el impuesto sobre sociedades de la amortización fiscal de la plusvalía latente pagada en la adquisición de una cartera.....	515

TABLAS

Tabla 1. Principios de igualdad y no discriminación.....	207
Tabla 2. Compatibilidad entre la doctrina de los efectos y la sentencia Adria-Wien	241
Tabla 3. Destinatarios potenciales de la medida en función del ámbito de aplicación.....	268
Tabla 4. Test de coherencia subjetiva.....	271
Tabla 5. Selectividad de iure y de facto.....	272
Tabla 6. Test de selectividad.....	276
Tabla 7. Sede de la justificación por la naturaleza del sistema.....	391
Tabla 8. Justificación por la naturaleza del sistema fiscal y del esquema fiscal.....	398
Tabla 9. Test de justificación por la naturaleza del esquema o de la medida fiscal.....	449

CONCLUSIONES.....	547
BIBLIOGRAFÍA.....	575

ABSTRACT

Until the late 90s the legal regime of the State aids in the fiscal area was purely marginal. The application of State aids rulings found an obstacle in the direct tax system, due to the fact that this one was an exclusive competence of the Member States, governed by the rule of unanimity in the adoption of measures related to the above mentioned area.

It was Mr. Monti, Commissioner of Competition in the EU, who completely changed this idea at the end of the 90s, fostering the application of the State aid rules of the TFUE (ex-TCE) to the measures related to the direct tax system, in addition to the studies on harmful tax competition developed in the OECD. The fiscal State aids were regarded as an instrument of fiscal negative harmonization.

In the area of fiscal State aids, the notion of selective advantage is of great importance. This concept can be divided into three parts. First, the measure must grant an advantage to the recipient, namely, it has to make up an exception or derogation to a fiscal regime of reference, which we will name benchmark, in consequence of which it the company must receive a clear-cut economic benefit; second, the measure has to be selective, not in the traditional sense – a measure not applied to all the subjects – but in the sense of the *Adria-Wien* ruling: it has to apply only to the subjects that are in a comparable situation in terms of the aims of the measure; finally, the measure does not have to be justified by the structure of the fiscal system.

Observed problems

If we examine the case law of the EJC since the *Adria-Wien* ruling, we can remark that the criterion of selectivity has not been applied with leeway, but adopting a strict and outdated position, far from the quoted ruling, and sometimes the appraisal of the cases lacks methodological rigor. The result has been, in my opinion, a feeling of confusion and insecurity.

For instance, the requirement of advantage is frequently simplified or not rigorously appraised, whereas other times it is overlapped by the requirement of selectivity,

assuming that the existence of selectivity automatically implies the existence of advantage, avoiding by this way the lack of analysis thereof.

As for the criterion of selectivity, despite the Adria-Wien ruling, the requirement of comparability has been applied just in few occasions, always to rule out that the companies were in a comparable position, and, hence, that the measure was not selective.

Finally, the last requirement of the measure, namely not to be justified by the nature of the system, has also been applied in a very restrictive basis; due to the confused terminology. Moreover, it seems as if this requirement is used by the case law, not to rule out the selectivity – or the advantage – of the measure, but rather to confirm, in the event of not being justified, that the measure is selective.

These problems that we have remarked in the construction of the criterion of selectivity have motivated us to carry out a systematic study on the concept of selective advantage in the fiscal selective measures, as well as to devise a methodology to appraise on a rigorous basis if a State measure grants a selective advantage to the beneficiary.

Object and method of the investigation

The aim looked for investigation, therefore, is to study the concept of selective advantage in the fiscal State aids, out of his three parts: the concept of advantage; the concept of selectivity, and the justification of the selective advantage. And, as a result of it, to work out a methodology that allows us to assess if a state measure grants a selective advantage.

The investigation, therefore, is based on documentary sources – the European Commission; the case law of the Community Courts, as well as scientific writings –. We have used the inductive method, which let us come to general conclusions departing from particular facts, whose results are exposed in this work.

Plan of the work

The scope of the work, therefore, focuses on the investigation on the requirement of the selective material advantage in the fiscal measures. The core of the investigation if the

concept of material selectivity, whose complement turn out to be both the concept of advantage, and the justification for the nature of the system.

Structure of the work

The first of the chapters, named “General Aspects of the State aids”, we expose the general problematic of the State aids, which defines the frame of the investigation, and an introduction to the fiscal selective measures.

In the second chapter we look into the concept of advantage, which is composed of two elements. First, we study the concept of benefit, the elements that make it up and the methods that we propose for its appraisal. Secondly, the core of the chapter is made up by the concept of *dérogation* and the derogation test, that studies in depth the benchmark in the fiscal selective measures. We begin studying its frame of reference, to continue with the features of the benchmark: area of application; average level of tax; goals of the benchmark and choice of the proper benchmark. Finally, the methodology is closed with the comparative criterion and the objective character of the advantage.

The third chapter studies the concept of selectivity, and its difference with other concepts closely related to it – selectivity and advantage; selectivity and specificity, and principle of non discrimination –. The core of the chapter is the study of the comparability of situations. The EJC case law, from the Adria-Wien case, has constantly settled that in terms of fiscal State aids, for a measure to favour certain undertakings, these must be, in respect of other undertakings, in a comparable legal or factual situation in the light of the objective pursued by the measure – or the fiscal scheme – at stake. Hence, the chapter looks into the legal and the factual situations; continues with the comparability test, and finishes with the selectivity test, searching if the goals could be achieved with another measure, and also if the wording of the measure is too broad or too narrow to reach them.

The fourth chapter studies the kinds of fiscal selective measures. The chapter begins with the so named *de facto* selectivity, which we divide in two parts: first, the selective measures whose origin is in the administrative discretion; second, those who have his origin in the impossibility to comply with the requirements of a law. The third one of the kinds of selectivity are the measures that foster the export, distinguishing between the measures of promotion of the infrastructures related to the export, and the measures

of aid to the exported products. Finally, the fourth class of selectivity exposed is the indirect selectivity.

The fifth chapter refers to the justification of the *a priori* fiscal selective advantage. The chapter begins with the foundations and critiques of the justification for the nature of the system, to continue with the study of the elements composing that requirement: the concept of system; the concept and kinds of goals; and the concept of tax principles. The chapter explains, on the one hand, the principles of the fiscal system, and on the other one the aims of the system and of the fiscal scheme or measure.

As for the tax principles, we expose the principle of ability to pay, neutrality, efficiency, coherence, equal treatment and redistribution, each of them explained with cases of the ECJ case law and of the Commission Decisions.

We consider two types of goals: goals of the system and goals of the measure or of the fiscal scheme. As for the first ones, the Fiscal Notice of 1998 considers the tax collection to be the only aim of the fiscal system. As for the aims of the measure, or of the fiscal scheme, its study departs again from the objective feature of the advantage, for which we propose a flexible interpretation so as not to make the justification for the goals of the measure of impossible fulfillment. So, we expose the evolution of the case law in this matter, to conclude with the exhibition of the requirements that the above mentioned justification must have to turn out to be admissible.

The last chapter refers to the cases in which Spain has been a part. We have assessed eight cases, taking into account the Commission Decisions and the rulings of the ECJ or the GC, within the limits of the investigation that we have carried out: material selectivity, and fiscal measures, to which the developed methodology is applied.

Results of the investigation

As a conclusion of the work of investigation, it is possible, in my opinion, to find a sufficiently clear concept of the selective advantage, and the elements that compose it, that we define in the work, as well as a methodology to assess the selective fiscal measures.

The basis of the method is the *two step test* exposed in the Fiscal Notice of 1998, enhanced with the recent *three step test* developed by the GC in the BAA – Commission case (T-210/02), and the *Dutch case*, Netherlands – Commission (T-233/04), but with several differences.

First, the method analyzes the existence of an advantage, objective concept made up by the benchmark's derogation – which implies its prior appraisal – and the clear-cut economic benefit obtained from it.

Second, for the existence of selectivity we will have to establish the comparable set of subjects, in view of the goals of the measure of the fiscal scheme, which are in the same factual or legal situation, in addition to being potential competitors. An analysis of the goals has to be carried out, in order to determine if the wording of the measure is *overinclusived* or *underinclusived*, so as to know the scope that the measure actually has, and the one that it should have, according to the goals searched; besides, it has to be is these goals could be reached by other measure, and if the measure achieves other hidden objectives, not explicitly included, and if these could be not allowed. As a result of this stage, we could assess if the measure is *a priori* selective.

Finally, in the event of the measure granting an *a priori* selective advantage, we continue to verify whether the selective advantage is justified by any of the principles of the tax system or by the logic of the scheme to which the measure belongs. In case of it not being justified, we will be in presence of a fiscal measure that grants a selective advantage.

The proposed method seeks to establish, hence, a clear-cut differentiation between the objective concept of advantage and the subjective concept of selectivity, allocating to each one of these a different and successive stage of the analysis. Lastly, the stage of the justification by the nature of the system can be placed both in advantage and selectivity site, depending on the nature of the justification.

ABREVIATURAS

ASMC	Acuerdo sobre subvenciones y medidas compensatorias
APA	<i>Advanced Pricing Arrangements</i>
BEPS	<i>Base Erosion and Profit Shiftings</i>
CDI	Convenio de Doble Imposición
CECA	Comunidad Económica del Carbón y del Acero
CEE	Comunidad Económica Europea
Cf.	Confrontar
Comisión	Comisión Europea
Comunicación de 1998	Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas (98/C 384/03)
EEE	Espacio Económico Europeo
MFS	Medida fiscal selectiva
n(n)pp	Nota(s) a pie de página
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
pág. /págs.	Página (s)
Sic	literal (cita literal)
STJCE	Sentencia del TJUE
STJUE	Sentencia del TJUE
STPI/STGUE	Sentencia del TPI/TGUE
TCEE	Tratado de la Comunidad Económica Europea

TCE	Tratado de la Comunidad Europea
TFUE	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
TGUE	Tribunal General de la Unión Europea
TJUE	Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TPI	Tribunal de Primera Instancia
TRLIS	Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades
TUE	Tratado de la Unión Europea
Vid.	Véase
V.t.	Véase también

INTRODUCCIÓN

Antecedentes.

El régimen jurídico general de las ayudas de Estado está presente en los Tratados Comunitarios desde la constitución de las diferentes Comunidades Económicas, y actualmente en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. Tal antigüedad es reveladora de su importancia en el engranaje jurídico comunitario, que lo considera una pieza fundamental de la política de competencia.

Así, desde su origen, la prohibición de ayudas de Estado se configuró como un elemento decisivo para evitar las tentaciones proteccionistas de los Estados miembros que, celosos de proteger las industrias nacionales, otorgaban ayudas financieras a las empresas deficitarias. Estas ayudas producían, entre los Estados miembros, efectos perversos, dado que permitían fijar precios que no reflejaban los costes reales de producción, alterando de forma artificial la competencia y consiguiendo que las empresas subvencionadas pudieran mantenerse de forma artificial en el mercado.

En un principio, por tanto, el régimen de las ayudas de Estado se dirige a corregir los excesos proteccionistas de los Estados miembros en la utilización, fundamentalmente, de tres instrumentos: por una parte, las aportaciones al capital de las empresas públicas – cuyo objetivo era sanear los déficits crecientes de explotación obtenidos por éstas –; por otra, las subvenciones directas a empresas; y en tercer lugar, la concesión de préstamos en condiciones favorables, muy diferentes de las de mercado. Las grandes reconversiones industriales de los años 80 son el marco temporal en que se desarrolla la aplicación de las normas sobre ayudas de Estado, y el objetivo que se persigue es restablecer las condiciones de mercado en los sectores que están fuertemente intervenidos, de forma que se pueda conseguir la neutralidad en la actuación estatal, al objeto de que ésta no tenga efectos sobre la competencia. La herramienta de análisis utilizada fue el que originariamente se denominó *principio del inversor privado*, y que posteriormente fue ampliando su ámbito hasta llegar al actual principio del operador privado.

En estas condiciones, no debe extrañar que de los cuatro elementos de la definición de ayudas de Estado – otorgamiento mediante fondos estatales; ventaja selectiva; alteración de la competencia y los intercambios y fortalecimiento de la posición competitiva de la empresa – fueran desde un principio los dos últimos los determinantes de la existencia de ayuda de Estado. No obstante, el enfoque de la jurisprudencia y de la Comisión presenta en esta etapa ciertos rasgos característicos.

En primer lugar, respecto de los dos elementos mencionados, alteración de la competencia y fortalecimiento de la posición competitiva empresarial, si se repasa la jurisprudencia, se puede advertir un cierto sesgo del TJUE (*ex* TJUE) a considerar que cualquier intervención estatal a favor de una empresa se califique como ayuda de Estado, de forma que la alteración de la competencia y de los intercambios se toma como una consecuencia necesaria e inexorable de la intervención estatal. Así, en lugar de realizar un análisis económico que demuestre si realmente se produce dicha alteración de los intercambios y se deteriora la competencia, se sustituye esto por el criterio de la Comisión, a la que el Tratado le otorga una amplia facultad de apreciación.

En cuanto al requisito de empleo de fondos públicos, la jurisprudencia tiene una vocación expansiva, tratando de interpretar extensivamente este concepto, que llega a abarcar, en la jurisprudencia comunitaria, no sólo el empleo directo de fondos, sino también el empleo indirecto de éstos, por entes paraestatales, o incluso la realización de operaciones en las que pudiera apreciarse una influencia potencial del Estado.

Por último, el requisito de selectividad es concebido de forma absoluta, de forma que las medidas son generales o selectivas, sin término medio, siendo generales sólo si benefician a todos los destinatarios sin excepción, en cuyo caso contrario habrían de calificarse de selectivas.

El cierre del sistema, por fin, lo otorga el principio de objetividad – que hemos denominado en el texto *doctrina o teoría de los efectos* – en la calificación de las ayudas, que concibe éstas de forma mecánica: toda medida que reúna los caracteres de una ayuda de Estado ha de calificarse como tal, sin que sean relevantes las causas por las que la medida se introduce, ni los objetivos que pretende ésta conseguir, ni la forma que adopte la medida.

Hasta entonces, por tanto, el régimen jurídico de las ayudas de Estado en el terreno

fiscal era puramente marginal. Aunque es cierto que algunos asuntos hacían referencia a cotizaciones sociales – el primero, el asunto 30/59, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg - Haute Autorité de la CECA*, y el emblemático asunto 173/73, *Italia – Comisión, Asunto Cotizaciones Sociales* – la normativa de ayudas de Estado parecía encontrar un límite en la fiscalidad, probablemente debido a que la fiscalidad directa no es competencia comunitaria, residiendo en los Estados miembros dicha competencia exclusiva, reflejo de lo cual es la regla de unanimidad entre los Estados miembros para la adopción de medidas relativas a dicho ámbito.

Sin embargo, esta concepción cambió a finales de los años 90, de la mano del entonces Comisario de Competencia, Sr. Marco Monti, que impulsó la aplicación de la normativa del TFUE (*ex* TCE) a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa, conjuntamente con los trabajos sobre Fiscalidad perjudicial en el seno de la OCDE. Esta vía que se abre no cuestiona en modo alguno la soberanía de los Estados miembros en materia de fiscalidad directa – de hecho, ya la Comisión había calificado de ayudas de Estado medidas que los Estados miembros afectados habían calificado como de política monetaria, como es el caso de los asuntos 6/69, Francia – Comisión y 57/86, Grecia – Comisión – si bien es cierto que restringe la libertad de los Estados miembros para configurar su imposición directa, ya que las medidas fiscales que incumplan con el artículo 107 TFUE (*ex* arts. 87 y 92 TCE) pueden ser declaradas ayudas de Estado, aun cuando se refieran a aspectos de competencia exclusiva de los Estados miembros, quedando éstos obligados a modificarlas para cumplir con las exigencias del citado artículo.

Esta ampliación del horizonte al ámbito fiscal trajo consigo, paulatinamente, un cambio de incidencia en cuanto a los elementos de las ayudas de Estado.

Por un lado, el requisito de empleo de fondos públicos pasa a un segundo plano, ya que el tributo es por definición una exacción pública, por lo que aquél siempre se cumple. Únicamente se matiza– dado que las medidas fiscales selectivas entrañan un beneficio fiscal, y por ello una menor recaudación tributaria – la equivalencia entre empleo de fondos públicos y no recaudación de ingresos públicos, consecuencia de la medida.

El requisito de alteración de la competencia y de los intercambios, y fortalecimiento de la posición competitiva de la empresa no varía, ya que siempre se considera como

consecuencia necesaria. Aunque es cierto que tanto el TJUE como la Comisión, como también las opiniones doctrinales, van prestando mayor atención al análisis económico de las medidas fiscales, sin embargo es también un aspecto que en sede de medidas fiscales selectivas – ayudas de Estado en el ámbito fiscal – no se le presta gran atención, estableciéndose la presunción de que dichas medidas producen alteración en la competencia, si se califican como ayudas de Estado – no así si las medidas resultan generales –.

Por tanto, el acento en las ayudas fiscales de Estado se pone en el segundo de los requisitos del artículo 107 TFUE: la necesidad de que la medida otorgue una ventaja selectiva, requisito sin el cual dicha medida se califica como general.

Ahora bien, este cambio de enfoque se va a ver acompañado por un desarrollo analítico del concepto de ventaja selectiva muy importante, que comienza con la sentencia del asunto C-143/99, *Adria - Wien Pipeline GmbH - Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke GmbH*, y que viene a inagurar una línea mucho más amplia y flexible del concepto de selectividad, fuera del rigor que habían mostrado la jurisprudencia tradicional del TJUE y la doctrina de la Comisión.

Este concepto de ventaja selectiva, en sede de ayudas de Estado, puede desglosarse en tres partes: en primer lugar, la medida ha de otorgar una ventaja al receptor, es decir, ha de constituir una excepción o derogación a un régimen fiscal de referencia, que denominaremos *benchmark*, como consecuencia de la cual ha de otorgar un beneficio económico al receptor. Por otro lado, la medida ha de ser selectiva, no en el sentido tradicional de no aplicarse a todos los sujetos, sino en el sentido de aplicarse tan sólo a los sujetos que estén en situación comparable en términos de los objetivos perseguidos por la medida. Por último, la medida no ha de estar justificada *por la naturaleza o estructura del sistema*, lo que haría que perdiera – más precisamente, que no llegara a tener – el carácter selectivo.

Problemas observados

Sin embargo, si se examina la jurisprudencia del TJUE desde la sentencia *Adria-Wien*, se observa que este órgano ha aplicado con gran rigidez el criterio de selectividad, adoptando una postura involucionista, y analizando los asuntos de forma a veces errática, poco sistemática y sin rigor metodológico. El TJUE ha actuado, además, en

determinados asuntos, de freno al TGUE, más proclive a dictar sentencias más innovadoras, si bien no siempre con el rigor jurídico esperado.

El resultado ha sido, en mi opinión, una sensación de confusión y de cierta inseguridad conceptual. Así, el requisito de obtención de ventaja unas veces se simplifica, o se trata de forma muy ligera, y no se analiza rigurosamente, mientras que otras veces se solapa con el requisito de selectividad, dando por hecho que la existencia de selectividad implica necesariamente la existencia de ventaja, justificando así la falta de análisis de la primera.

El requisito de selectividad, por su parte, pese a la doctrina *Adria-Wien*, se ha aplicado en contadas ocasiones, y cuando se ha hecho ha sido precisamente para no aplicarlo; es decir, se ha expuesto el criterio de selectividad, pero no se ha aplicado por no reunir las empresas los requisitos de comparabilidad. Solamente en dos casos – los denominados *Dutch Case* y el asunto *BAA* – la jurisprudencia comunitaria encontró que la medida examinada no era selectiva, aplicando los criterios de la sentencia *Adria-Wien*, casos cuya sentencia el TJUE revocó, no compartiendo los criterios de comparabilidad que había aplicado el TGUE.

Por último, el requisito negativo de no estar justificada la medida por la naturaleza del sistema también se ha aplicado de forma muy restrictiva. El precepto, creación de la jurisprudencia comunitaria, nació como una cláusula de estilo, y no se ha aplicado más que en contadas ocasiones, de forma que da la impresión de que la jurisprudencia acude a ella más para reforzar la existencia de selectividad (argumento *a maiorem*) que para exceptuar el requisito de selectividad de una medida que sin esta característica sería selectiva, lo que debería ser su finalidad natural. A ello contribuye, además, en mi opinión, la terminología poco clara utilizada. Debido a todo ello, la justificación por la naturaleza del sistema no es objeto, por lo general, de un análisis en profundidad.

Estos problemas observados en la construcción del criterio de selectividad son los que nos han motivado a llevar a cabo un estudio sistemático acerca del concepto de ventaja selectiva en sede de medidas fiscales selectivas, así como a la elaboración de una metodología que trate de evaluar con rigor si las medidas estatales otorgan a su destinatario una ventaja selectiva.

Objeto y método de la investigación

El objetivo que se pretende con esta investigación, por tanto, es estudiar, a la vista de las fuentes documentales existentes – doctrina de la Comisión Europea; jurisprudencia de los Tribunales Comunitarios, así como doctrina científica – el concepto de ventaja selectiva en las ayudas fiscales de Estado, en sus tres componentes: el concepto de ventaja; el concepto de selectividad, y la justificación de la ventaja *a priori* selectiva. Y, en consecuencia, elaborar una metodología que permita evaluar con rigor si una medida estatal otorga ventaja selectiva.

La investigación, por tanto, se basa exclusivamente en fuentes documentales, y el método utilizado es el método inductivo. Se ha partido del estudio a fondo de los asuntos, en el iter lógico que va de las Decisiones de la Comisión, al eventual recurso ante el TJUE – en su caso al TG –, desgranando los criterios que cada uno de ellos aplica. Especial importancia tienen, en este trabajo, las Conclusiones de los Abogados Generales, de profunda reflexión jurídica. La doctrina científica es asimismo importante, especialmente cuando se trata de aportar puntos de vista críticos.

Con todo ello, la investigación se ha tratado de desarrollar buscando la interpretación sistemática dinámica de la doctrina comunitaria, a través de una dialéctica que busque adoptar posiciones consistentes en la investigación, pese a los vaivenes de la doctrina comunitaria, las omisiones de pronunciamiento, o la falta de claridad en no pocas ocasiones.

Al final, el método inductivo nos ha de permitir llegar a conclusiones generales partiendo de los hechos particulares, que es lo que se pretende, y cuyos resultados se exponen en esta obra.

Plan de la obra

El alcance de la obra, de acuerdo con lo anterior, se extiende a la investigación sobre el requisito de la ventaja selectiva material en sede de ayudas fiscales de Estado. Su núcleo es la investigación del concepto de selectividad material, del que resulta complemento imprescindible el estudio del concepto de ventaja, así como la denominada justificación por la naturaleza del sistema.

El alcance ha de delimitarse tanto positiva como negativamente. Así, no se han tratado dentro del concepto de ventaja, por su extensión – lo que justificaría por sí solo un

trabajo de investigación independiente – los servicios de interés económico general –los denominados SIEG – ni la selectividad territorial, dado que ésta, al margen de su extensión, no forma parte del objeto de la investigación, que se limita a la selectividad material.

Dado el enfoque que se pretende en este trabajo, se ha procurado que la exposición no se extienda a aspectos particulares de las medidas fiscales selectivas, como es la fiscalidad ambiental, en la cual ha encontrado un campo muy fructífero. Ello no obsta a que en el trabajo se mencionen asuntos relacionados con esta materia que por su interés merecen destacarse, ya que la conexión es bilateral: no sólo tienen importancia las ayudas de Estado en la fiscalidad ambiental, sino también recíprocamente: los avances en la materia de medidas fiscales selectivas tienen en buena medida su origen en el campo de los tributos medioambientales.

Estructura del trabajo

Hechas estas precisiones, procede exponer la estructura del trabajo, el cual se divide en seis capítulos, cuyo contenido y finalidad exponemos a continuación-

El primero de los capítulos tiene por título “*Aspectos generales de las ayudas de Estado*”. Se trata de un capítulo introductorio, en el que se expone la problemática general de las ayudas de Estado, y se define el marco de referencia de la investigación. Tras una breve introducción acerca de la armonización fiscal comunitaria, en la que las medidas fiscales selectivas han jugado un papel decisivo, se comienza dando algunas definiciones del concepto de ayuda de Estado, para pasar a continuación al estudio general de los caracteres que las definen: intervención del Estado o financiación estatal; ventaja selectiva; afectación de los intercambios intracomunitarios y fortalecimiento de la posición competitiva de las empresas. Se exponen, a continuación, los supuestos de compatibilidad de las ayudas de Estado con el TFUE, así como los cuatro procedimientos aplicables a los diferentes tipos de ayudas de Estado: notificadas, ilegales, abusivas y ayudas existentes.

Una vez vistos los aspectos generales, el capítulo se cierra con una introducción a las medidas fiscales selectivas. Este apartado se inicia con la historia reciente del impulso de la Comisión a las ayudas fiscales de Estado, haciendo especial hincapié en el Código de Conducta para la fiscalidad de las empresas. A continuación, tras una breve

definición del concepto de medida fiscal selectiva, se exponen los caracteres de las ayudas de Estado en sede fiscal. Especial referencia se hace en la intervención del Estado o financiación estatal, así como en la afectación de la competencia, por cuanto los aspectos relativos a la ventaja selectiva serán objeto de estudio en el resto de capítulos de esta obra.

El título del segundo capítulo es “*Análisis del concepto de ventaja en las medidas fiscales selectivas*”. En este capítulo nos centramos en el concepto de ventaja, definiendo, en sede de medidas fiscales selectivas, los dos elementos que la componen: por un lado el beneficio, y por otro la excepción o *dérogation* de la norma. En primer lugar estudiamos el concepto de beneficio, los elementos que lo componen y los métodos que proponemos para su determinación. Estudiado este aspecto, el núcleo central del capítulo lo constituye el concepto de *dérogation* y el método derogativo. Para ello comenzamos su estudio con los antecedentes de dicho concepto y de dicho método, que se encuentran en el concepto de *Tax expenditure* o gasto fiscal, definido como desviación de la norma fiscal respecto de los elementos estructurales del impuesto o *benchmark*, del que se estudian sus componentes. Tras esta introducción, se hace una referencia a la recepción de dicho concepto en sede de medidas fiscales selectivas, que tiene lugar de la mano del Abogado General Darmon en las Conclusiones de los asuntos C-72/91 *Sloman Neptun* y C-189/91, *Petra Kirsammer Hack*, así como a la metodología empleada por este Abogado General.

El esquema metodológico del *derogation test* constituye el núcleo del capítulo, que estudia en profundidad el *benchmark* en sede de medidas fiscales selectivas. Comienza así con la exposición del ámbito de referencia, de los caracteres del *benchmark*: ámbito de aplicación; determinación del *nivel normal* de imposición; objetivos del *benchmark* y determinación del *benchmark* aplicable. Por fin, la metodología se cierra con el criterio comparativo.

Especial importancia tiene el epígrafe referido al carácter objetivo de la ventaja, que introduce la que denominamos *doctrina o teoría de los efectos*, cuyo análisis se realiza en la tesis en sede de ventaja, así como en sede de selectividad y de justificación de la medida selectiva. Por último, el capítulo se cierra con la denominada ventaja inversa, de la que se hace un análisis exponiendo las diferentes opiniones doctrinales, así como pronunciamientos del TJUE. Nuestra exposición se basa en el análisis económico de la

ventaja selectiva, así como en una toma de postura respecto a los factores a considerar en la evaluación de dicha ventaja.

El capítulo tercero es el primero de los dos que se dedican específicamente a la selectividad en este trabajo. Comienza el capítulo con el concepto de selectividad, y su distinción de otros conceptos relacionados. Así, se establece la diferencia entre selectividad y ventaja; entre selectividad y especificidad, y se dedica especial atención al principio de no discriminación, íntimamente relacionado con la selectividad. El primer apartado termina con la distinción del concepto actual de selectividad – que se establece en sede de ayudas fiscales de Estado a partir de la sentencia del asunto *Adria-Wien* – con el concepto clásico de selectividad, al que ya nos habíamos referido en el capítulo I. En el segundo apartado se estudian los objetivos de la medida, por la referencia expresa de la sentencia *Adria-Wien* citada. Se aclaran, en primer lugar, las interpretaciones de “medida” y “régimen” que parece emplear indistintamente la jurisprudencia comunitaria. Se hace, en segundo lugar, un estudio acerca de qué objetivos pueden ser permisibles y cuáles no, y por fin se finaliza el apartado con un estudio de la denominada anteriormente *teoría o doctrina de los efectos* en sede de selectividad.

El tercer apartado es el núcleo del capítulo, porque se centra en el estudio de la comparabilidad de situaciones. Comienza con una introducción acerca de los aspectos generales de la comparabilidad de situaciones en el Derecho comunitario – centrados en los criterios de apreciación, métodos de comparación, y criterios decisorios – para abordar a continuación esta cuestión en sede de medidas fiscales selectivas, en las que el TJUE ha establecido de forma constante desde el asunto *Adria-Wien* que los destinatarios de la medida han de estar en situación comparable *fáctica y jurídica habida cuenta de los objetivos de la medida*. Por ello se profundiza en estos conceptos. Por un lado, en la situación jurídica comparable – donde se hacen una serie de consideraciones respecto a la forma legal de la empresa, así como la existencia de sectores de actividad diferenciados –; por otro, en la situación fáctica comparable, donde estudiamos dos aspectos en nuestra opinión especialmente relevantes: la relevancia de la residencia fiscal y la competencia en el mismo mercado de los receptores de la medida.

Tras estas consideraciones, el capítulo termina con dos epígrafes de gran importancia:

por un lado, el test de comparabilidad, en el que se estudia la coherencia del alcance material de la medida analizada con los objetivos perseguidos por ésta, y, por otro, el análisis de selectividad. El estudio de éste enlaza con el test de comparabilidad – de ámbito objetivo – y lo amplía para ver cuáles son las consecuencias subjetivas de aquél. Así, el apartado desgrana las diferentes situaciones que pueden darse en la definición del alcance objetivo y subjetivo de la medida en relación con los objetivos perseguidos, y las consecuencias a que dan lugar en términos de selectividad. Finalmente, se hacen una serie de consideraciones acerca de la existencia de *criterios objetivos de aplicación* como alternativa al test de selectividad basado en los objetivos de la medida.

El cuarto capítulo, segundo de los dedicados a la selectividad, versa sobre las clases de medidas fiscales selectivas. La clasificación generalmente aceptada de la selectividad es la que distingue entre selectividad material y selectividad territorial. Fuera de esta, puede decirse que existen tantas clasificaciones como autores y puntos de vista, por lo que el capítulo se centra más en desarrollar determinados aspectos de la selectividad que se refieren a las medidas fiscales. Así, el núcleo principal del capítulo se centra en la denominada selectividad *de facto*, que se divide en dos partes: por un lado, las medidas selectivas que tienen su origen en la discrecionalidad administrativa, y las que tienen su origen en la imposibilidad de cumplimiento de los requisitos establecidos en la norma.

La discrecionalidad administrativa se inicia con unas breves consideraciones acerca de esta figura en el Derecho Administrativo, para abordar a continuación cuatro supuestos de interés: procesos concursales; otorgamiento de beneficios fiscales; transacciones fiscales con empresas – de gran interés en el momento presente – e interpretación de criterios por la Administración tributaria, estos dos últimos estrechamente relacionados.

La imposibilidad de cumplimiento de condiciones exigidas en la medida es un aspecto discutible, que se trata a continuación, en que tratamos de establecer los caracteres que deben concurrir para apreciar esta clase de selectividad. El apartado se completa con la exposición de una serie de asuntos en los que concurría dicha circunstancia.

La tercera de las clases de selectividad que estudiamos es la referida a las medidas de fomento a la exportación, distinguiendo entre las medidas de fomento de las infraestructuras relacionadas con la exportación, y las medidas de ayuda a los productos exportados. Este apartado se ha tratado de desarrollar con una cierta extensión, dado que

las opiniones de la doctrina de la Comisión y el TJUE, por un lado, y de parte de la doctrina científica – en particular de autores patrios – divergen radicalmente. Por último, la cuarta clase de selectividad que exponemos es la selectividad indirecta, de gran importancia. Dadas las dimensiones de este trabajo, y la extensión que puede llevar el estudio de esta clase de selectividad, que por sí solo justificaría una tesis, hemos optado por dar simplemente los caracteres principales, y traer a colación algunas sentencias del TJUE.

El capítulo V versa sobre la justificación de la medida fiscal selectiva, si bien debe advertirse que esta expresión es incorrecta, debido a que la medida sólo otorga una selectiva si no puede justificarse por la naturaleza del sistema o del esquema fiscal, por lo que literalmente no cabe justificación de lo que no se ha podido justificar. Más correcto sería, por tanto, el término justificación de la ventaja *a priori* selectiva.

El capítulo comienza con el fundamento y críticas de la justificación por la naturaleza del sistema, para a continuación desgranar los elementos que confluyen en torno a la misma: el concepto de sistema, de objetivos, y de principios impositivos, los cuales se utilizan aparentemente, en mi opinión, con una cierta impropiedad. Especialmente importante, en mi opinión, es la naturaleza de la justificación de la medida *a priori* selectiva, que nos lleva a plantearnos en qué sede, si en la ventaja o en la selectividad, cabe encajar dicha figura.

El hilo conductor del capítulo se desarrolla, a partir de aquí, en torno a la Comunicación de 1998, por un lado, desarrollando los principios del sistema fiscal, y por otro los objetivos del sistema y de los regímenes fiscales.

En cuanto a los principios impositivos, hemos partido de los cinco principios que menciona la citada Comunicación – capacidad de pago, neutralidad, eficacia, coherencia o congruencia, igualdad y redistribución – de los cuales se han extraído las exigencias impositivas que se derivan de ellos. Ilustra cada exigencia la exposición de una serie de asuntos relevantes que hemos seleccionado de la jurisprudencia comunitaria y de la doctrina de la Comisión.

Respecto de los objetivos, el desarrollo parte del planteamiento de la Comunicación de la Comisión, que ha sido ampliamente criticada por insuficiente. Los objetivos son de dos tipos: objetivos del sistema y objetivos de la medida o del esquema fiscal. En

cuanto a los primeros, en la línea del desarrollo anterior, se traen a colación determinados asuntos referentes a la recaudación, objetivo único del sistema fiscal, según la Comunicación de la Comisión de 1998. En cuanto a los objetivos de la medida, o del esquema fiscal, su estudio parte nuevamente de la que hemos denominado *doctrina o teoría de los efectos*, que tiene aquí su sede natural. En sede de justificación lo que hacemos es demostrar que pese al aparente rigor de la consideración objetiva de la medida, es posible una interpretación flexible que abra la puerta a que la justificación por los objetivos de la medida no devenga de imposible cumplimiento. Ello se complementa con la evolución jurisprudencial de la justificación por la naturaleza de la medida o del esquema fiscal, que ha superado el rigor y la estrechez de la Comunicación de 1998, lo que se expone, para concluir con la exposición de los requisitos que debe tener dicha justificación para resultar admisible.

Por último, el capítulo se cierra con un apartado referente a la justificación de las medidas que traten favorablemente determinados factores de producción, tales como el factor trabajo y la inversión en I+D, conforme a lo establecido en la Comunicación de 1998.

Por fin, el capítulo de cierre de la tesis se refiere a las medidas fiscales selectivas que tienen que ver con España, dentro de los límites de la investigación que llevamos a cabo: selectividad material, y medidas fiscales. Se han excluido, así, aquellas medidas que o bien no tienen que ver con la selectividad material (como antes se ha dicho, selectividad territorial), o bien aquéllas que no se refieren a ayudas fiscales (v.gr., los asuntos *Renove I y II*).

Los asuntos seleccionados se exponen en orden cronológico. El primero de ellos es el asunto *Banco Exterior de España*, de importancia para el concepto de ayuda de Estado de naturaleza fiscal, ya que es la primera en que el TJUE establece que las medidas fiscales también entran en el ámbito de las ayudas de Estado. Le siguen los asuntos *Demesa y Ramondín*, que aun referidos al País Vasco, no son – contrariamente a lo que pudiera pensarse – asuntos de selectividad territorial, sino que se refieren a la selectividad de facto, por imposibilidad de cumplimiento general de las condiciones establecidas para disfrutar del beneficio fiscal.

Los asuntos siguientes también se refieren a la selectividad de facto, en esta ocasión

respecto a la actividad administrativa. Se han agrupado por el nexo común de la falta de diligencia de la administración para exigir las deudas liquidadas, donde se aplica el principio del acreedor privado. Son los asuntos Magefesa, Tubacex y Gea-Vanosa.

El asunto siguiente es importante, si bien su incidencia fue muy escasa, ya que era un recurso referido al Tratado CECA, en la fecha de la resolución a punto de expirar, y que tenía, por lo anterior, un alcance limitado. Es el asunto relativo a la deducción fiscal en la cuota del Impuesto sobre sociedades por actividades de exportación. Le siguen las medidas ejecutadas a favor del sector agrario, que fueron aprobadas por la Comisión, por entender que se trataba de medidas justificadas por la naturaleza del sistema, salvo la medida referente a la exención de plusvalías en el IRPF por la transmisión de activos inmobiliarios afectos a explotaciones agrarias, donde el TJUE no admitió que no estuviera justificada la exención. También se examina la disposición del TRLIS referida a la reducción de los ingresos procedentes de la propiedad industrial, que el TJUE consideró que no constituía ayuda. Las críticas a ésta las exponemos en el epígrafe correspondiente.

Los dos últimos asuntos que se tratan son los más extensos y, sin duda, los más polémicos, ya que han sido objeto de recientes pronunciamientos de la Comisión y del TG. Se trata del denominado SEAF, Sistema Español de Arrendamiento Financiero, también denominado *Tax Lease*, por un lado, y de la amortización del fondo de comercio financiero, por otro. En el capítulo expongo mi opinión con arreglo a la metodología desarrollada en este trabajo, con apoyo en las Decisiones de la Comisión y en su caso – en el caso del fondo de comercio financiero – también en las recientes sentencias del TG, actualmente recurridas por la Comisión. En mi opinión, en lo que se refiere al *Tax Lease*, la Comisión hace un análisis muy exhaustivo, pero que deja muchas incógnitas, y no resuelve en profundidad. Algo parecido cabe decir de la sentencia del fondo de comercio financiero, que es exhaustiva, pero en mi opinión adolece de cierto rigor en aspectos referidos al sistema fiscal español – de hecho, el TG la ha revocado ante dos demandas distintas, actualmente pendientes en el TJUE. En estos dos asuntos hemos procurado aplicar la metodología desarrollada, al margen de los pronunciamientos de la Comisión, y como de la doctrina.

Resultados de la investigación

Como conclusión del trabajo de investigación, es posible, a mi juicio, encontrar un concepto suficientemente nítido del concepto de ventaja selectiva, y de los elementos que lo componen, que definimos en el trabajo, así como una metodología para evaluar las medidas fiscales en sede de ayudas de Estado de naturaleza fiscal.

El método propuesto, en cuanto a su concepción general, parte del denominado *two-step test* que la Comisión establece en la Comunicación de 1998, y que la jurisprudencia ha ido simplificando, por un lado, y completando, por otro, hasta establecer en la actualidad el denominado *three-step test*.

En el *two-step test*, la Comisión dice, en el artículo 16 de la Comunicación de 1998, que “*conviene determinar, en primer lugar, el régimen común aplicable. A continuación, debe examinarse si la excepción a este régimen o las diferencias en el mismo están justificadas «por la naturaleza o la estructura del sistema» fiscal [...]. De no ser así, serían constitutivas de ayuda estatal*”. Por tanto, identifica el sistema general o *benchmark*, tras el que evalúa si existe una excepción al régimen a favor de determinadas empresas, y si esta excepción está justificada por la naturaleza del sistema fiscal.

En el denominado *three-step test*, que elabora algo más el anterior, a la vista de la sentencia *Adria-Wien*, el esquema sería, primero, identificar el sistema general o *benchmark* aplicable en el Estado miembro, y sus objetivos extrínsecos e intrínsecos, para verificar si la medida se aplica a todas las empresas que están en una situación legal y fáctica comparable; segundo, establecer si la medida favorece a determinadas empresas en comparación con las personas a la luz de los objetivos de la medida están en situación comparable legal y fáctica; y tercero, evaluar si esta medida diferencial no está justificada objetivamente por los objetivos asignados al sistema fiscal. Este test se ha aplicado por el TG en las sentencias de los asuntos T-233/04, *Holanda – Comisión*, y T-210/02, *BAA – Comisión*.

En mi opinión, la formulación de los métodos anteriores es sintética, no estableciendo en detalle los pasos necesarios a dar para evaluar si una medida es una ayuda de Estado de naturaleza fiscal. Por ello, el método que proponemos trata de formularse analíticamente, y de forma detallada.

En primer lugar, el método parte de analizar la existencia de ventaja, concepto objetivo

formado por la derogación del benchmark – para lo que ha de determinarse éste en primer lugar – y el beneficio, que ha de evaluarse como paso previo. Sólo en el caso de que exista de forma inequívoca el beneficio estaremos en condiciones de pasar a evaluar la existencia de selectividad.

En segundo lugar, la existencia de selectividad pasa por determinar cuál es el conjunto comparable de sujetos, a la vista de los objetivos de la medida o del régimen fiscal, que están en la misma situación fáctica o jurídica – lo que implica que además sean competidores potenciales –. Para ello ha de llevarse a cabo un análisis de los objetivos, a fin de determinar si el ámbito de la norma los define por exceso o por defecto, por lo que ha de realizarse un análisis riguroso acerca del alcance que tiene efectivamente la norma y el que debiera tener, a la vista de los citados objetivos. El análisis se completa con los test de comparabilidad y de selectividad, en los que además tratamos de ver si los objetivos perseguidos podrían alcanzarse con otra medida, y si la redacción de la medida es tal que determina la consecución de objetivos adicionales a los que inicialmente se preveían. Tras toda esta batería de tests, la metodología perseguida debe conducirnos a determinar si la norma es selectiva *a priori*.

Por último, determinada la existencia de selectividad *a priori*, procedería entonces comprobar si está justificada la ventaja selectiva por alguno de los principios del sistema impositivo o en su caso por la lógica del esquema al que pertenece la medida. En caso de no estarlo, estaremos en presencia de una medida fiscal que otorga una ventaja selectiva. De no ser así, en función de naturaleza de la justificación, estaremos ante la inexistencia de ventaja, o en su caso de ventaja no selectiva.

La metodología propuesta trata, por tanto, de establecer una nítida separación entre el concepto objetivo de ventaja y el concepto subjetivo de selectividad, otorgando a cada una de éstas una fase distinta y sucesiva del análisis. Por último, la fase de la justificación por la naturaleza del sistema puede incardinarse en ambas sedes, ventaja o selectividad, en función de cuál sea la naturaleza de la justificación.

Por último, hemos de decir que este trabajo se ha escrito vigente ya el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), que desde el 1 de diciembre de 2009 – fecha de entrada en vigor del Tratado de Lisboa – sustituye al Tratado Constitutivo de la

Comunidad Europea (art. 2.1 del Tratado de Lisboa), y en cuya redacción se numeran de nuevo los artículos, secciones, capítulos, títulos y partes, así como las del Tratado de la Unión Europea (artículo 5 y anexo del Tratado de Lisboa). En sede de ayudas de Estado, se han sucedido tres normativas, de idéntico contenido: en primer lugar, la originaria de 1957, constituida por los artículos 92 a 94 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Económica Europea (Tratado CEE o Tratado de Roma); en segundo lugar, los artículos 87 a 89 del Tratado de la Comunidad Europea (Tratado CE), en la que se convierte la CEE a partir del Tratado de Maastrich, y por último, la actual, constituida por los artículos 107 a 109 del TFUE. Dado que la jurisprudencia citada se remonta a 1959, se ha respetado en las citas la referencia a los Tratados originales; no siendo así, hemos aludido a citar la normativa actual, aun haciendo referencia a asuntos juzgados bajo Tratados pretéritos. En todo caso, dado que la redacción es similar, la única diferencia puede ser formal, y no material.

Lo mismo cabe decir de la denominación de los Tribunales. A lo largo del texto se denomina al actual Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) unas veces como Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea (TJUE), cuando se contiene en una cita, al ser la denominación que tenía cuando la sentencia se dictó, y otras, cuando nos referimos en general a dicho Tribunal, como TJUE. Y lo mismo cabe decir del Tribunal General de la Unión Europea (TG) respecto del anterior Tribunal de Primera Instancia (TPI).

CAPITULO I

ASPECTOS GENERALES DE LAS AYUDAS DE ESTADO

1. INTRODUCCION. EL PAPEL DE LAS AYUDAS DE ESTADO EN LA ARMONIZACIÓN FISCAL

El estudio de las ayudas de Estado ha de partir de la consideración de los objetivos comunitarios.

El artículo 2 del Tratado de la Unión Europea¹ (en adelante, TUE) establece que la Unión tendrá por objetivos, entre otros, *“promover el progreso económico y social y un alto nivel de empleo y conseguir un desarrollo equilibrado y sostenible, principalmente mediante la creación de un espacio sin fronteras interiores, el fortalecimiento de la cohesión económica y social y el establecimiento de una unión económica y monetaria que implicará, en su momento, una moneda única, conforme a las disposiciones del presente Tratado”*. Asimismo, el artículo 26.2 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea² (en adelante TFUE) establece que *“El mercado interior implicará un espacio sin fronteras interiores, en el que la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales estará garantizada de acuerdo con las disposiciones de los Tratados”*.

Por tanto, el establecimiento de un mercado común – lo que el TUE denomina *“espacio sin fronteras interiores”* – exige garantizar la libre circulación de personas, servicios, bienes y capitales, lo que implica suprimir las discriminaciones y trabas normativas existentes a dicha libre circulación mediante un doble tipo de actuaciones: por un lado, actuaciones de carácter negativo – supresión entre Estados miembros de toda clase de derechos de aduana, restricciones cuantitativas a la entrada y salida de

¹ Tratado de Maastricht, de 7 de febrero de 1992

² Que actualiza el Tratado de la Comunidad Económica Europea, conocido como Tratado de Roma, de 25 de marzo de 1957

mercancías y medidas de efecto equivalente – y por otro, actuaciones de carácter positivo: armonización de legislaciones y armonización fiscal. Además de ello, se hace necesario diseñar una política de competencia que garantice que aquella no será falseada en el mercado interior, es decir, que evite que los diferentes agentes económicos puedan con su comportamiento erigir barreras a la libre circulación, perjudicando la libre competencia. Esta última supone, como indica la Comisión Europea³, *“que las empresas accedan al mercado en base a sus propias facultades y que las ayudas de los Estados no vengán a disminuir el alcance de la libre circulación y a comprometer una mejor asignación de los factores de producción...”*.

La armonización normativa – y en particular la armonización de la fiscalidad – se configura así como un elemento esencial para la creación de un mercado interior, en cuya realización juegan un papel esencial las ayudas de Estado. Procede, por tanto, establecer la relación entre ambas.

Un concepto genérico de armonización lo da WAGENBAUER⁴, que señala que dentro de la tendencia a asegurar el buen funcionamiento del Mercado común, la armonización no es más que un *“conjunto de reglas a las que deben acomodarse las legislaciones nacionales”*.

En sede fiscal, FALCÓN Y TELLA⁵ habla de una armonización de primer grado, y una armonización de segundo grado.

La primera de ellas, en sentido amplio, la define como el *“conjunto de normas y principios que tienden a la aproximación de los sistemas tributarios internos de los Estados miembros y a la evitación de distorsiones de origen fiscal”*. En este sentido, la armonización fiscal incluiría las normas de los Tratados que inciden directamente en los sistemas tributarios nacionales – el Derecho fiscal originario – así como otras

³ 1r. Rapport sur la politique de concurrence (1971), apartado 132

⁴ WAGENBAUER (1975) *“Les fondements juridiques d’une politique fiscale des Communautés Européennes”*, pág. 9. Citado por GARCIA NOVOA (1993) *“Los instrumentos jurídicos para la armonización y uniformidad fiscal comunitaria y su incidencia en el ordenamiento interno español”*, pág. 34

⁵ FALCÓN Y TELLA (1993) *“La armonización fiscal en la jurisprudencia”*, págs. 981-982

normas del Tratado, que aun dictadas con una finalidad distinta, producen un efecto armonizador similar sobre los sistemas tributarios internos. Cualquier disposición del Tratado, dice este autor, tiene o puede tener trascendencia tributaria, y en este sentido es reconducible a la armonización fiscal en sentido amplio. Por otro lado, en sentido estricto, la *“política o actividad de armonización fiscal suele identificarse, sin embargo, con los actos de las instituciones con trascendencia respecto a los sistemas tributarios internos, es decir, con el Derecho fiscal derivado”*.

La segunda de ellas, la armonización de segundo grado, es la que realiza la jurisprudencia de los Tribunales comunitarios, en cuanto fuente creadora de normas o reglas armonizadoras. En este sentido, se ha dicho que el TJUE ha conducido a la integración europea allí donde las instituciones políticas no quieren o no pueden llegar, sin que tal actividad haya estado exenta de críticas, con el denominador común de la posible intromisión del Tribunal en el equilibrio institucional⁶.

De armonización fiscal puede hablarse también en dos sentidos, positivo y negativo⁷.

En sentido positivo, el concepto de armonización fiscal lo define ROCHE LAGUNA⁸:

“La armonización fiscal en sentido estricto vendría definida (...) como toda aquella norma o conjunto de normas en materia fiscal de naturaleza vinculante emanada de los órganos comunitarios (tratados, Reglamentos, directivas, decisiones), a través de las cuales se persiga eliminar cualquier obstáculo al establecimiento y buen funcionamiento del mercado interior y la libre competencia, o de cualquier otro fin comunitario, mediante la transformación de las legislaciones fiscales nacionales, si ello es necesario”.

⁶ VANISTENDAEL, F. (1996) *“The role of the European Court of Justice at the supreme judge in tax cases”*, EC Tax Review, 1996-3, págs. 114 y siguientes. Citado por VILLAR EZCURRA & HERRERA MOLINA (2005) *“Ayudas Fiscales y Derecho Comunitario: un ejemplo de armonización fiscal negativa”*, págs. 2427-2428

⁷ VILLAR EZCURRA & HERRERA MOLINA (2005) *“Ayudas Fiscales y Derecho Comunitario: un ejemplo de armonización fiscal negativa”*, págs. 2426

⁸ ROCHE LAGUNA (2000) *“La integración europea como límite a la soberanía fiscal de los Estados Miembros (armonización de la imposición directa en la Comunidad Europea”*, pág. 34

Sus elementos definidores⁹ son:

- Por un lado, la exigencia de una norma emanada de una institución comunitaria, jurídicamente vinculante, distinta de una resolución judicial. La disposición comunitaria adecuada para armonizar es la Directiva¹⁰, ya que ésta sólo obliga en cuanto al resultado a alcanzar, lo que ofrece un margen de maniobra mayor a los Estados miembros que el Reglamento, que no necesita de normas de ejecución, y es vinculante en todos sus elementos¹¹.
- En segundo lugar, su carácter instrumental¹², ya que la armonización fiscal no constituye en sí misma una finalidad de la Unión Europea, sino un instrumento necesario para evitar que la disparidad entre los sistemas tributarios provoque distorsiones permanentes en el Mercado Interior Europeo.

En materia de imposición indirecta, la armonización fiscal positiva encuentra su fundamento en el artículo 113 del TFUE, que establece lo siguiente:

“El Consejo, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, adoptará las

⁹ CALDERON PATIER & GONZALEZ LORENTE (2005) *“Las ayudas de Estado en la legislación de la Unión Europea como restricción a la política fiscal de los Estados miembros”*, pág. 60

¹⁰ GARCÍA NOVOA (1994) *“Los instrumentos jurídicos para la armonización y uniformidad fiscal comunitaria y su incidencia en el ordenamiento interno español”*, págs. *“Los instrumentos jurídicos para la armonización y uniformidad fiscal comunitaria y su incidencia en el ordenamiento interno español”*, pág. 34 – 38.

¹¹ Así, el artículo 288 del TFUE dice que *“El Reglamento tendrá un alcance general. Será obligatorio en todos sus elementos y directamente aplicable en cada Estado miembro. La directiva obligará al Estado miembro destinatario en cuanto al resultado que deba conseguirse, dejando, sin embargo, a las autoridades nacionales la elección de la forma y de los medios”*. FALCON Y TELLA (1993) *“La armonización fiscal en la jurisprudencia”*, págs. 982, dice al respecto que esta falta de obligatoriedad explica los Estados miembros, en el seno del Consejo, hayan preferido siempre conservar un cierto margen de discrecionalidad en una materia tan sensible como la tributaria, aunque no puede dejar de señalarse que las Directivas de armonización fiscal son cada vez más detalladas y precisas, lo que unido al reconocimiento de la eficacia directa de aquellas de sus disposiciones que, además, sean incondicionadas, las dota en la práctica de unos efectos muy próximos a los del Reglamento.

¹² GARCÍA NOVOA (1994) *“Los instrumentos jurídicos para la armonización y uniformidad fiscal comunitaria y su incidencia en el ordenamiento interno español”*, págs. *“Los instrumentos jurídicos para la armonización y uniformidad fiscal comunitaria y su incidencia en el ordenamiento interno español”*, pág. 32

disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior y evitar las distorsiones de la competencia”

En materia de imposición directa, el TFUE prevé, en los artículos 114 y 115, la aproximación de legislaciones. El artículo 114.1 establece, de forma genérica, la aproximación de legislaciones, si bien el artículo 114.2 deja a salvo las disposiciones fiscales, para las que se aplica específicamente el artículo 115.

Artículo 114

“1. Salvo que los Tratados dispongan otra cosa, se aplicarán las disposiciones siguientes para la consecución de los objetivos enunciados en el artículo 26. El Parlamento Europeo y el Consejo, con arreglo al procedimiento legislativo ordinario y previa consulta al Comité Económico y Social, adoptarán las medidas relativas a la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que tengan por objeto el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior.

2. El apartado 1 no se aplicará a las disposiciones fiscales, a las disposiciones relativas a la libre circulación de personas ni a las relativas a los derechos e intereses de los trabajadores por cuenta ajena”

Artículo 115

“Sin perjuicio del artículo 114, el Consejo adoptará, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, directivas para la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que incidan directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado interior”

La adopción de medidas relativas a la imposición directa no es competencia exclusiva de la UE¹³. Sin embargo, posee competencia en materia de libertades económicas y libre competencia, que abarca el ámbito de la fiscalidad directa cuando ésta afecte a la

¹³ Artículo 3 TFUE

consecución de tales objetivos. En tal caso, la competencia es compartida¹⁴, quedando sometida la adopción de medidas al principio de subsidiariedad, que establece que en los ámbitos que no sean de su competencia exclusiva, la Comunidad intervendrá sólo en la medida en que los objetivos de la acción pretendida no puedan ser alcanzados de manera suficiente por los Estados miembros, y, por consiguiente, puedan lograrse mejor, debido a la dimensión o a los efectos de la acción contemplada, a nivel comunitario. El objetivo de dicho principio es que *“las decisiones se tomen de la forma más próxima posible a los ciudadanos”*¹⁵.

En la práctica, por tanto, la armonización en materia de fiscalidad directa por medio de directivas, dada la competencia exclusiva que los Estados miembros retienen de esta materia, es muy escasa. Sin embargo, en el intento de aproximación de normativas en sede de imposición directa tiene un importante papel el denominado *soft law*, *“concepto particularmente operativo en el Derecho internacional público, en el que se incluyen recomendaciones, dictámenes, códigos de conducta, principios... sin poder de vinculación directa, pero que influyen no sólo en el desarrollo legislativo futuro, sino como referentes específicos en la actuación judicial”*¹⁶.

Sin embargo, en las últimas décadas asistimos al fenómeno de la *armonización fiscal negativa*, que es *“la que resulta de las obligaciones de no hacer, de la jurisprudencia del TJUE, y de las Decisiones de la Comisión en el ámbito de sus competencias”*¹⁷. Estas instituciones indican a los Estado Miembro, a través de sus resoluciones, lo que

¹⁴ Artículo 4 TFUE. Vid CALDERON PATIER & GONZALEZ LORENTE (2005) *“Las ayudas de Estado en la legislación de la Unión Europea como restricción a la política fiscal de los Estados miembros”*, pág. 61

¹⁵ Preámbulo del TUE

¹⁶ FERNANDEZ ROZAS & SANCHEZ LORENZO (1996) *“Curso de Derecho Internacional Privado”* Civitas, Madrid, pág. 116. En sede comunitaria – señalan VILLAR EZCURRA Y HERRERA MOLINA – abarcaría los criterios contenidos en comunicaciones interpretativas de la Comisión, resoluciones del Consejo o recomendaciones de la Comisión o del Consejo, muy importante porque anticipan criterios que tendrán en cuenta las instituciones comunitarias al aplicar las normas jurídicamente vinculantes.

¹⁷ VILLAR EZCURRA & HERRERA MOLINA (2005) *“Ayudas Fiscales y Derecho Comunitario: un ejemplo de armonización fiscal negativa”*, págs. 24-27

es ilícito, lo que no pueden hacer en lo que a fiscalidad se refiere; en otros términos, aplican un fuerte correctivo a la potestad tributaria de los Estados Miembros. En esta armonización fiscal negativa tiene un papel central la política de ayudas de Estado en materia fiscal, instrumentada a través de Decisiones de la Comisión, y de la jurisprudencia de los Tribunales comunitarios.

En efecto, dada la falta de competencias de la Comisión en materia de imposición directa, y habilitada por el propio TJUE, que pronto estableció que el hecho de que la medida cuestionada fuera fiscal no impedía que la Comisión pudiera entrar en su análisis¹⁸, aun cuando la imposición directa sea competencia exclusiva de los Estados miembros, la política de la Comisión ha consistido, especialmente desde el Comisario Monti¹⁹, en cuestionar todas aquellas normas fiscales que pudieran contravenir el artículo 107 del TFUE, provocando distorsiones de la competencia, y derogar todas aquellas normas que como resultado de un procedimiento de comprobación se constataste que violan el citado artículo, lo que por parte de los Estados miembros ha sido visto como una intromisión en el ámbito de sus competencias, que restringe de forma indirecta su libertad de acción en el campo de la política fiscal, de manera que en la práctica también la imposición directa acaba teniendo que pasar por el filtro previo de la Comisión para su ejecución²⁰.

Este proceder ha sido, además, fuertemente criticado, por cuanto los criterios de la Comisión para establecer que una medida fiscal es general – y en particular el concepto de selectividad – han sido interpretados por ésta de forma muy estricta, lo que ha llevado a ampliar considerablemente el concepto de ayuda de Estado²¹, y por

¹⁸ Asunto C-387/92, Banco Exterior de España. Sentencia de 15 de marzo de 1994, apartado 14

¹⁹ MONTI (1999) *“How state aid affects tax competition”*

²⁰ Vid sentencia del TG Asunto T-67/94, PMU: *“11 Si bien es cierto que la política fiscal así como la aplicación de los regímenes tributarios nacionales son competencia de las autoridades nacionales, no es menos cierto que el ejercicio de esa competencia puede, en su caso, resultar incompatible con el apartado 1 del artículo 92 del Tratado.”*

²¹ Vid, por todos, la crítica de FALCON Y TELLA (2001) *“La desorbitada expansión de concepto de «ayuda de Estado» en la práctica reciente de la Comisión: el ejemplo de la decisión de 31 de octubre de 2000 (LCEur 2001, 805), relativa a la deducción por actividades de exportación contemplada en el artículo 34 LIS”*

ello a condicionar de forma muy importante su libertad de acción en materia fiscal. Los efectos negativos potenciales de una amplia interpretación del requisito de selectividad sobre el derecho de los Estados miembros a ejecutar su política económica general han sido destacados, no sólo por la doctrina, sino incluso por varios Abogados Generales²².

En este contexto, la circunstancia de que una de las sentencias capitales en relación con la evaluación de la selectividad²³ haga referencia al objetivo de de la medida plantea la cuestión de si debiera seguirse un enfoque basado en una “*rule of reason*”, habida cuenta de la legitimidad del objetivo perseguido, a la hora de calificar la

²² Así, el AG JACOBS en las CAG del As. C-241/94, Kimberly Clark, dice que “30. Dado que el apartado 1 del artículo 92 se refiere a la ayuda que favorece a determinadas empresas o producciones, normalmente se da por sentado que las medidas que se aplican de forma general no se encuentran dentro de su ámbito de aplicación [...] sin embargo, puede resultar difícil aplicar dicho principio por cuanto resulta borrosa la diferencia esencial entre ayuda prohibida, por un lado, y política social y económica general, por otro”. Igualmente, el AG GEELHOED, en el As. C-308/01, GIL Insurance, dice “75. [...] la recalificación como ayuda de una medida nacional, que por su naturaleza y tenor es genérica, tiene consecuencias no deseadas...[...] 76. Desde un punto de vista político, semejante recalificación podría tener como consecuencia que se limitara a los Estados miembros la posibilidad de aplicar impuestos selectivos como instrumento político, aunque la aplicación de éstos estuviera totalmente justificada y nunca hubiera podido dar lugar a la aplicación de los artículos 96 CE y 97 CE”. Sin duda, en mi opinión es el AG POIARES MADURO el que ha opinado de forma más clara sobre esta cuestión en el As. C-237/04, Enirisorse, en que dice “45. [...] El Tribunal de Justicia quiere evitar así extender el ámbito de aplicación de las reglas comunitarias a distorsiones de la competencia meramente relacionadas con disparidades de opciones legislativas entre los Estados miembros. Esa prudencia nace del cuidado puesto en no cuestionar las competencias reservadas a los Estados miembros. Puede temerse, en efecto, que una extensión excesiva del régimen de ayudas tenga la consecuencia de someter todas las elecciones de política económica de los Estados miembros al control de las autoridades comunitarias, sin distinguir según adopten la forma de una intervención directa en el mercado o la de una medida general de regulación de las actividades económicas. De tal extensión resultaría, además, un aumento considerable de la carga que incumbe, en este ámbito, a las autoridades comunitarias de control, la Comisión y el Tribunal de Justicia. 46. Pues bien, es manifiesto que el régimen comunitario de las ayudas de Estado no está destinado a controlar la repercusión de todas las opciones legislativas de los Estados miembros sobre la competencia en el mercado interior. Dicho régimen únicamente pretende identificar las distorsiones competitivas resultantes de la voluntad de un Estado miembro de conceder una ventaja específica a determinadas empresas, con carácter de excepción a sus orientaciones políticas generales”.

²³ Sentencia de 8 de noviembre de 2001, As. C-143/99, Adria - Wien Pipeline GmbH - Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke GmbH

medida como ayuda de Estado²⁴.

2. CONCEPTO Y CARACTERES DE LAS AYUDAS DE ESTADO

La definición de ayuda de Estado no se contiene en ninguno de los Tratados comunitarios.

El artículo 4.c) del Tratado CECA²⁵ establecía la prohibición de otorgar subvenciones o ayudas de Estado, sin definir qué eran estas últimas:

“Se reconocen como incompatibles con el mercado común del carbón y del acero, y quedarán por consiguiente suprimidos y prohibidos dentro de la Comunidad...c) las subvenciones o ayudas otorgadas por los Estados...cualquiera que sea su forma”.

El artículo 107.1 del TFUE, en términos menos drásticos – no habla de supresión, ni prohibición²⁶ – enuncia que son incompatibles con el mercado común las ayudas estatales que reúnan ciertas características:

“Salvo que el presente Tratado disponga otra cosa, serán incompatibles con el mercado común, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones...”

Como dice MATTERA²⁷, el párrafo 1 del artículo 107 TFUE (ex art. 92 TCE)

²⁴ Vid, al respecto BARTOSCH (2010) *“Is there a need for a rule of reason in European State Aid Law? Or How to arrive at a coherent material selectivity?”* pág. 729; BOUSIN & PIERNAS (2008) *“Developments in the notion of Selectivity”*, pág. 634

²⁵ Tratado Constitutivo de la Comunidad Económica del carbón y del acero, de 18 de abril de 1951.

²⁶ VILLAR EZQUERRA & HERRERA MOLINA (2005) *“Ayudas Fiscales y Derecho Comunitario:...”*, op.cit., págs. 2430-2431. Estos autores sostienen que no hubiera sido realista trasladar la prohibición de ayudas al ámbito general del TCE, dada la enorme utilidad de las ayudas en determinados casos. Por ello, el sistema de control de ayudas de Estado es un sistema flexible, compatible con un cierto grado de intervencionismo de las instituciones públicas, frente al rígido sistema del artículo 4 del TCECA.

tampoco define el concepto de “ayuda otorgada por el Estado” ni a través de sus finalidades ni de sus causas. Se limita a precisar, al respecto, que emana del Estado (“ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales”) y que es indiferente la forma que revista (“bajo cualquier forma”), encomendando a la Comisión²⁸ que prohíba todas aquellas actividades que puedan dañar la competencia, salvo que haya suficiente base para permitir que esta actividad continúe. Consistente con ello, el TJUE ha insistido en *“la amplia unidad de propósito entra las disposiciones del TCE relativas a la competencia”*²⁹.

Hay autores que señalan que esta indefinición del concepto de ayuda es intencionada³⁰, ya que ello permite a la Comisión y al TJUE interpretar el concepto de Ayuda de Estado de forma amplia y flexible. FERNANDEZ FARRERES³¹, por su parte, entiende que los reproches obedecen a que se echa en falta un rigor formal que es precisamente lo que se ha pretendido evitar, demostrando que son las consecuencias y efectos que las ayuda de Estado despliegan o pueden desplegar lo que verdaderamente importa, aspecto desatacado, señala este autor, por el propio TJUE.

No obstante, la expresión “bajo cualquier forma” deja claro que la ayuda de Estado incluye un amplio elenco de formas de intervenciones que afectan a la competencia. La Comisión y el TJUE han preferido por tanto, en ausencia de una definición de ayuda, en lugar de dar una definición precisa del término, adoptar un amplio enfoque y ha examinado cada ayuda potencial por sus propios méritos³², definiendo aquellas

²⁷ MATTERA (1991) *“El Mercado Único Europeo: sus reglas, su funcionamiento”*, pág. 89. En el mismo sentido, KURCZ & VALLINDAS (2008) *“Can general measures be...selective? Some thoughts on the interpretation of a state aid definition”* págs. 159 - 160

²⁸ BACON (2009) *“European Community Law of State Aid”*, pág. 4

²⁹ As. 6/72, Europemballage – Comisión

³⁰ SCHINA (1986) *“State aids under the EEC Treaty: Articles 92 to 94”*, pág 13.

³¹ FERNANDEZ FARRERES (1993) *“El régimen de las ayudas estatales en la Comunidad Europea”*, pág 25

³² QUIGLEY (1988) *“The notion of a State Aid in the EEC”*, pág. 243

por sus efectos, más que por sus objetivos³³.

Por tanto, ante la falta de concreción del concepto jurídico de ayuda de Estado, éste se ha ido construyendo a través de la interpretación que de ésta han ido haciendo los Tribunales comunitarios, la Comisión y la doctrina.

Comenzando por la jurisprudencia, podemos decir que el TJUE intentó en un principio dar una definición de ayuda de Estado en el contexto del Tratado CECA³⁴, como una superación del concepto de subvención.

Así, en la Sentencia de 23 de febrero de 1961³⁵ el TJUE distingue entre los conceptos de subvención y ayuda.

Para el TJUE, según la terminología usual, ambas presentan similitudes, ya que *“una subvención es una prestación en metálico o en especie que se concede en apoyo de una empresa, aparte del pago, por el comprador o el usuario, de los bienes o servicios que dicha empresa produzca”*; mientras que *“una ayuda es un concepto muy similar, en el que, no obstante, se acentúa el aspecto teleológico, ya que la ayuda parece especialmente destinada a perseguir un fin determinado, que, por lo general, no podría conseguirse sin cooperación exterior”*.

Sin embargo, la diferencia entre ellas está en que *“el concepto de ayuda es más general que el concepto de subvención, ya que comprende no sólo prestaciones positivas, como las propias subvenciones, sino también intervenciones que, de diversas maneras, aligeran las cargas que normalmente gravan el presupuesto de una empresa y que, por tanto, sin ser subvenciones en el sentido estricto de la palabra, tienen el mismo carácter e idénticos efectos”*.

³³ ROSSI-MACCANICO (2009) *“The Point on Selectivity in State Aid Review of Business Tax Measures”*, pág. 223

³⁴ El artículo 4.c) del Tratado CECA establece que *“Se reconocen como incompatibles con el mercado común del carbón y del acero, y quedarán por consiguiente suprimidos y prohibidos dentro de la Comunidad...c) las subvenciones o ayudas otorgadas por los Estados...cualquiera que sea su forma”*. Vid SCHINA (1986) pag. 14. El artículo 92 del TCE no hace esta distinción ni mantiene dicha abolición y prohibición de las ayudas de Estado.

³⁵ *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg contra Haute Autorité de la CECA*, Asunto 30/59

El género es la ayuda, de la que la subvención es la especie, cuyo ámbito es más restringido: la categoría genérica de ayudas no se agota, por tanto, en la concesión de subvenciones.

Esta definición – como decimos, dada en el contexto del Tratado CECA – fue adoptada por el TJUE en el marco del TCE³⁶. El Abogado General WARNER³⁷, en las CONCLUSIONES del asunto 173/73, incorpora este concepto superador del de subvención³⁸.

A partir de aquí, el TJUE, después de haber establecido algunos rasgos en algunas sentencias³⁹, ha ido perfilando los caracteres definitorios del concepto de ayuda de

³⁶ SCHINA, Despina (1986) “*State aids under the EEC Treaty: Articles 92 to 94*”, pág 14. V.t. CAG FENNELLY As. Banks, C-390/98, aptdo 18

³⁷ CAG WARNER As. 173/73, Italia – Comisión: “*En primer lugar, el concepto de «ayuda» es más amplio que el de «subvención». Comprende no sólo asistencia positiva en dinero o en especie sino también cualquier medida que mitigue la carga que una empresa tendría que soportar, en cuyo caso produce el mismo efecto que la subvención: véase la citada sentencia del Tribunal de Justicia recaída en el asunto 30/59[...]. Pueden encontrarse ejemplos de este tipo de ayudas en la sentencia Comisión/Francia (asuntos acumulados 6/69 y 11/69), que trata la concesión por el Banco de Francia de un tipo de redescuento de carácter preferente en favor de los créditos a la exportación y en el asunto Comisión/Alemania (70/72) relativa a la concesión a favor de las sociedades alemanas que realizaran determinados tipos de inversiones, de una deducción de sus cuotas del impuesto sobre la renta o de sociedades, equivalente al 10 % de la cantidad así invertida*”.

³⁸ Aquí se plantea un problema, en mi opinión, relativo al concepto de ayuda de Estado en cada uno de los Tratados. Por un lado, como hemos visto, el TCE incorpora un concepto amplio de ayuda extraído de una sentencia del TJUE que se refiere al Tratado CECA. Ahora bien, el problema estaría en cómo se interpreta el concepto de ayuda en este último tratado. ¿Como una interpretación extensiva del concepto de subvención sin más, como dice la sentencia del As. 30/59, o integrando además entre sus componentes los requisitos del concepto de ayuda de Estado que señala el TCE, y en particular la selectividad de la medida? El caso no es en mi opinión simple, porque ello significaría que según una interpretación estricta – e.d., sin integración sistemática – a priori una ventaja, aunque no fuera selectiva, obtenida en el marco del Tratado CECA estaría prohibida; mientras que no lo estaría si fuera general. El TJUE parece que ha optado porque también en el marco del Tratado CECA se exijan los requisitos de la ayuda, y en particular la selectividad: vid As. C-501/00, España – Comisión, relativos a incentivos fiscales en el impuesto sobre sociedades, aptdo 117: “*Pues bien, no puede negarse que una empresa que disfruta de una deducción fiscal resulta beneficiada con respecto a las empresas a las que no se concede la misma*”

³⁹ Así, señala LASOK (1986) “*State aids and remedies under the EEC Treaty*”, pág. 55, en el As. 173/73, Italia – Comisión, el TJUE habla de “beneficio”; en el As. 78/76, Steinike & Weinling, habla de “ventaja gratuita”

Estado.

La Sentencia de 27 de marzo de 1980⁴⁰, relativa al artículo 92 TCE, indicó que esta disposición se refiere a *“las decisiones de los Estados Miembros por las que estos últimos, persiguiendo sus propios objetivos económicos y sociales, ponen [...] a disposición de las empresas o de otros sujetos de derecho recursos ó les procuran ventajas destinadas a favorecer la realización de objetivos sociales o económicos perseguidos”*.

En cuanto a su finalidad, el TJUE dice en el asunto SFEI⁴¹ que *“la finalidad de esta disposición es evitar que los intercambios entre Estados miembros resulten afectados por ventajas concedidas por las autoridades públicas que, bajo formas diversas, falseen o amenacen con falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones”*. De estas dos sentencias, el Abogado General Gordon SLYNN extrae la siguiente definición⁴²: *“cualquier forma de asistencia proporcionada por un Estado miembro o mediante fondos estatales, destinadas a la consecución de un objetivo específico, constituye una ayuda en el sentido del apartado 1 del artículo 92, incluso aunque no sea gratuita”*⁴³.

En el asunto Ecotrade⁴⁴ el TJUE dice que *“el término “ayuda” [...] implica necesariamente la existencia de ventajas otorgadas directa o indirectamente mediante fondos estatales o que constituyen una carga adicional para el Estado o para los organismos designados o instituidos al efecto”*.

El TG también ha definido la noción de ayuda de Estado. Así, en el Asunto Air

⁴⁰ *Amministrazione delle finanze dello Stato contra Denavit italiana*, Asunto 61/79, aptdo 31 STJCE de 27 de marzo de 1980

⁴¹ As. C-039/94 Syndicat français de l'Express international (SFEI) - La Poste y otros, aptdo 58

⁴² CAG Sir Gordon SLYNN As. 84/82, Alemania – Comisión

⁴³ Sin embargo, el AG SLYNN no adopta esta definición. En las mismas CAG dice que *“Una asistencia constituye, una ayuda, al menos cuando el destinatario obtiene una ventaja que no había obtenido normalmente”*.

⁴⁴ As. 200/97, aptdo 35 STJCE de 1 de diciembre de 1998

France⁴⁵ dice que *“Dicha disposición comprende todos los medios económicos que el sector público puede efectivamente utilizar para apoyar a las empresas, independientemente de que dichos medios pertenezcan o no de modo permanente al patrimonio de dicho sector”*.

Por último, EVANS⁴⁶ clasifica las definiciones de ayuda de Estado dadas por la jurisprudencia en cuatro grupos.

a) En primer lugar, la mayoría de las definiciones dan un concepto de ayuda que pone en relación beneficios para las empresas y cargas para el Estado. Así, puede definirse como una medida que “representa un coste o una pérdida de ingresos para las autoridades públicas y un beneficio para los receptores”⁴⁷; “una ventaja que entraña una carga para las finanzas públicas en forma o bien de gasto o de reducción de ingreso”⁴⁸, o “una contribución al gasto de fondos públicos o la reducción de cargas que una empresa tiene que soportar normalmente”⁴⁹.

b) Otras definiciones se concentran en los beneficios de los receptores de la ayuda, y tratan ésta como: “ciertas ventajas fuera del mercado atribuibles al Estado que son adecuadas para mejorar la situación económica de las empresas que se benefician de ellas en comparación con otras empresas”⁵⁰; el “pago de una proporción de los costes de producción por alguien distinto del comprador”⁵¹; “un beneficio que el receptor no habría recibido en el curso normal”⁵², o las “intervenciones que mitigan las cargas

⁴⁵ As T-358/94, Francia – Comisión, STPI de 12 de diciembre de 1996, apartado 67

⁴⁶ EVANS (1997) *“European community law of state aid”*, págs. 27 - 30

⁴⁷ Fourth Survey on State Aids in the European Community in the Manufacturing and Certain other Sectors (1995), pto 51

⁴⁸ CAG CAPOTORTI, As. 82/77, Van Tiggele, punto 52

⁴⁹ CAG ROEMER, As. 9/70 Frand Grad

⁵⁰ CAG LENZ As. C-44/93 Namur - Les assurances du crédit SA - Office national du ducroire y Estado belga

⁵¹ CAG LAGRANGE As. 30/59, De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg - Haute Autorité de la CECA, aptdo 44 (??)

⁵² CAG Sir Gordon SLYNN As. 84/82, Alemania – Comisión

que normalmente se incluyen en el presupuesto de las empresas”⁵³. Aquí, señala Evans⁵⁴, la ayuda se define como cualquier medida que favorece la posición competitiva de una empresa y por ello tiende a compensar de forma discriminatoria cualquier inferioridad económica. La idea que subyace en estas definiciones es que una concesión estatal sin retribución o por una inadecuada retribución puede ser constitutiva de ayuda de Estado.

c) Otras definiciones se concentran en la carga asumida por el Estado. Así, la ayuda puede definirse como: “asunción por el Estado de los costes que normalmente recaen sobre las empresas”⁵⁵; “asunción por el Estado de parte del riesgo que normalmente asumen las empresas y del que el Estado no es responsable”⁵⁶, o la “compensación por el Estado a una empresa de los menores ingresos obtenidos por el Estado”⁵⁷.

d) Por último, la mayoría de las definiciones se concentran en los objetivos estatales. Conforme a estas definiciones, la ayuda se ve como “el otorgamiento de recursos o ventajas por el Estado destinadas a fomentar la consecución de objetivos sociales o económicos perseguidos por el Estado”⁵⁸; “cualquier tipo de apoyo otorgado por un Estado Miembro o mediante recursos estatales fuera de propósitos comerciales”⁵⁹; o “fondos facilitados por el Estado que en el curso normal de los acontecimientos no serían provistos por un inversor privado aplicando criterios comerciales normales y sin tener en cuenta otras consideraciones de naturaleza social, política o

⁵³ STJCE As. 30/59, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg - Haute Autorité de la CECA* ; v.t. as C-301/07, *Francia – Comisión (Boussac)*

⁵⁴ EVANS (1997) “*European community law of state aid*”, págs. 28

⁵⁵ CAG DARMON As. 248/84, *Alemania – Comisión*

⁵⁶ Decisión 90/70 OJ L47/28, relativa a determinadas empresas siderúrgicas

⁵⁷ Decisión 82/73, OJ L37/29, relativa a una tarifa preferencial cargada a los cultivadores por gas natural en invernaderos

⁵⁸ As. 61/79, *Amministrazione delle finanze dello Stato contra Denkavit italiana*, aptdo 31STJCE de 27 de marzo de 1980

⁵⁹ CAG LENZ As. 234/84, *Bélgica – Comisión (Meura)*

filantrópica”⁶⁰.

En cuanto a la Comisión, ésta adoptó, en lo que se refiere al ámbito del TCEE, la definición de la sentencia *Steenkolenmijnen in Limburg* en la Decisión 71/295/CEE⁶¹.

La Comisión ha mantenido siempre una interpretación amplia del término ayuda, pues lo definitivo es, a su juicio, que cualquier ventaja con efectos económico-financieros, adopte la forma que sea, es, en principio, susceptible de ser subsumida en el supuesto tipificado por el artículo 107.1 del TFUE. Así, según la Comisión constituyen ayudas las “*ventajas de todo orden, incluso las reducciones de costes que, por su naturaleza, pueden tener influencia en la situación de las empresas interesadas en materia de competencia. Por ello, no son los objetivos de las medidas adoptadas los que deben ser considerados, sino sus efectos...*”⁶².

Por último, las definiciones doctrinales siguen la línea del TJUE. Sin ánimo de exhaustividad, mencionamos las siguientes.

BERLIN dice que el TJUE parece haber consagrado un concepto amplio de los términos del artículo 92. Para esta autora, de los asuntos 234/84 y 40/85⁶³ puede extraerse la definición siguiente de ayuda de Estado: “*toda forma de apoyo acordada por un EM por medio de fondos estatales, para atender un objetivo distinto del puramente económico*”⁶⁴.

KURCZ y VALLINDAS⁶⁵ dicen que el objetivo del control de ayudas de Estado es asegurar que las intervenciones estatales no distorsionan la competencia en el

⁶⁰ CAG JACOBS As. C-278/92, España – Comisión (Intelhorce)

⁶¹ Decisión de la Comisión de 23 de julio de 1971, relativa a las exoneraciones fiscales incluidas en la ley alemana de 28 de diciembre de 1968, que instituye una tasa sobre los transportes de mercancías por carretera OJ L 179/37

⁶² Cita del Informe para la Vista As. Sloman Neptun (pág. 900)

⁶³ Sentencias de 10 de julio de 1986, asuntos 234/84 y 40/95

⁶⁴ BERLIN (1987) “*Las ayudas de Estado en materia fiscal y el Derecho Comunitario*”, pág. 97

⁶⁵ KURCZ y VALLINDAS (2008) “*Can general measures be...selective? Some thoughts on the interpretation of a state aid definition*”, pág. 159.

mercado intracomunitario. A este respecto, la ayuda de Estado se define como “*una ventaja selectiva otorgada bajo cualquier forma a empresas por un Estado miembro*”⁶⁶.

MATTERA⁶⁷ define la ayuda como “*una ventaja que obtienen ciertas empresas o producciones – diferenciadas de la generalidad de las producciones o de las empresas del Estado Miembro en cuestión – a través de una intervención de los poderes públicos responsables. Esta intervención puede materializarse en una norma legal, reglamentaria, en un acto administrativo o en una práctica administrativa de las autoridades públicas, tolerada o no por el Derecho nacional*”.

3. ELEMENTOS DE LAS AYUDAS DE ESTADO

El TJUE, a partir de la redacción del artículo 107 TFUE, más arriba visto, mantiene que para que esté presente una ayuda, han de cumplirse cuatro condiciones⁶⁸:

- Ha de haber una intervención por el Estado o a través de recursos estatales
- Debe otorgar una ventaja al receptor favoreciendo a determinadas empresas o la producción de determinados bienes
- La intervención debe afectar a los intercambios entre los Estados Miembros
- Debe provocar o amenazar con provocar distorsiones en la competencia

A lo que cabe añadir dos requisitos: por un lado, han de producirse conforme al

⁶⁶ “*The objective of State aid control is to ensure that government interventions do not distort competition ad intra-Community trade. In this respect, State aid is defined as an advantage in any form whatsoever conferred on a selective basis to undertakings by a Member State*”

⁶⁷ MATTERA (1991) “*El Mercado Único Europeo: sus reglas, su funcionamiento*”, pág. 89

⁶⁸ Vid As. C-280/00, Altmark Trans et Regierungspräsidium Magdeburg - Nahverkehrsgesellschaft Altmark GmbH, aptdo 75; As. C-142/87, Bélgica – Comisión, Tubemeuse, aptdo 25; As. C-278/92, España – Comisión, Hytasa, aptdo 20; y As. C-482/99, Francia – Comisión, Stardust Marine, aptdo 68.

procedimiento legalmente establecido; por otro, no han de ser incompatibles con la política comunitaria.

Veamos a continuación estos elementos.

3.1. Intervención por el Estado o a través de recursos estatales

El primer requisito que señala el artículo 87.1 TCE es que están prohibidas *“las ayudas otorgadas por el Estado o mediante fondos estatales, cualquiera que sea su forma...”*.

La interpretación de esta frase ha dado lugar a una importante polémica, magistralmente expuesta en las Conclusiones del asunto Ecotrade por el Abogado General JACOBS en el Asunto PreussenElektra⁶⁹.

La expresión mencionada – dado que la conjunción “o” indica la suficiencia de cualquiera de las proposiciones que separa – puede dar lugar a dos interpretaciones distintas:

- Por un lado una interpretación extensiva, que entiende que dicha expresión incluye tanto las ayudas otorgadas por el Estado, lo sean o no con fondos públicos, como las ayudas financiadas mediante fondos estatales, por entes paraestatales. La conclusión de esta interpretación sería que es posible que existan ayudas de Estado

⁶⁹ CAG JACOBS As. C-379/98 PreussenElektra - Schleswag AG: “114. La frase «otorgada por los Estados o mediante fondos estatales» en el artículo 92, apartado 1, puede ser interpretada en dos sentidos diferentes. 115. Por un lado, puede argüirse que la segunda alternativa, a saber, la ayuda otorgada «mediante fondos estatales», abarca las medidas financiadas con fondos públicos, en tanto que la primera alternativa, es decir, la ayuda otorgada «por los Estados», comprende todas las demás medidas que no sean financiadas mediante fondos estatales. Según esta interpretación extensiva del artículo 92, apartado 1, cualquier medida que confiera ventajas económicas a empresas específicas y que sea resultado de una actuación imputable al Estado constituye ayuda de Estado con independencia de que represente una carga financiera para el Estado. 116. Por otro lado, el artículo 92, apartado 1, puede interpretarse en el sentido de que la ayuda ha de ser necesariamente financiada mediante fondos estatales y que la distinción entre ayuda otorgada por un Estado y ayuda otorgada mediante fondos estatales sirve para incluir en la definición de ayuda no sólo la ayuda otorgada directamente por el Estado, sino también la ayuda concedida por entidades públicas o privadas designadas o constituidas por el Estado. Según esta segunda interpretación más restrictiva, la medida de que se trate debe ser necesariamente onerosa para el Estado y la financiación mediante fondos públicos es un elemento constitutivo de la definición de ayuda de Estado”.

sin que exista financiación pública comprometida – bastando la mera presencia estatal –, así como es posible que existan ayudas de Estado sin que sea el Estado directamente quien las otorgue, siempre que lo que se otorguen sean fondos estatales. Ello conduce a la teoría de la imputabilidad. El Abogado General DARMON propugna esta teoría.

- Por otro lado, una interpretación restrictiva, para la que la esencia de la ayuda de Estado está en el empleo de recursos estatales, por lo que cuando no exista empleo de éstos no cabe hablar de ayuda de Estado. Así, la presencia del Estado implica necesariamente el otorgamiento de fondos públicos, pero no es imprescindible, siempre que lo otorgado sean fondos públicos. Esta interpretación conduce a la teoría del sacrificio de recursos públicos.

La diferencia entre ambas está, por tanto, en si cabe la existencia de ayudas de Estado cuando el Estado interviene sin que exista sacrificio de recursos públicos, como cuando actúa como regulador, cuando impone condiciones...

La interpretación del TJUE de la frase analizada podemos decir que ha sido en general constante en el sentido de exigir el empleo de fondos estatales para definir la medida como ayuda⁷⁰, y sólo en contadas ocasiones el TJUE se ha pronunciado a favor de la tesis de la imputabilidad.

Siguiendo la evolución temporal de la jurisprudencia del TJUE, en primer lugar encontramos el asunto Van Tiggele⁷¹, en el que, con motivo de una causa penal contra un comerciante de bebidas alcohólicas, que vendía productos (al parecer importados) por debajo del precio mínimo de venta establecido por la Ley holandesa, se planteó una cuestión acerca de si el establecimiento de un precio mínimo de venta constituía, en los términos del artículo 92 TCE, una modalidad de ayuda de Estado⁷².

⁷⁰ Más genéricamente, podemos decir la exigencia de sacrificio de recursos públicos, dado que las ayudas pueden otorgarse tanto activamente – mediante gasto público – o bien pasivamente – mediante abstención en el cobro de impuestos –.

⁷¹ As. 82/77, Pays Bas – Van Tiggele

⁷² El argumento para que exista ayuda de Estado es que si se establece dicho precio mínimo de venta se estaría beneficiando a determinadas empresas del Estado Miembro frente a la competencia de las empresas de otros Estados Miembros, ya que estas últimas no podrían vender por debajo de dicho

El TJUE consideró que una medida que se caracteriza por la fijación de un precio mínimo *al detall*, con la finalidad de favorecer a los distribuidores de un producto, y cuya incidencia recae exclusivamente en los clientes, no constituye una ayuda de Estado en el sentido del artículo 92 TCE, ya que *"los beneficios que esta intervención en la formación de los precios suponen para los distribuidores del producto no se otorgan en efecto, ni directa ni indirectamente, con cargo a recursos del Estado, en el sentido del artículo 92"*.

Esta sentencia tuvo una línea de continuidad en el As. Norddeutsches Vieh⁷³ - und Fleischkontor - Bundesanstalt für landwirtschaftliche Marktordnung, en el que el TJUE entendió que el requisito de la exigencia de recursos estatales no se cumplía, al tratarse de fondos comunitarios los que estaban en juego.

A continuación el TJUE dictó cuatro sentencias en las que estableció que la existencia de fondos estatales no era imprescindible para la existencia de la ayuda.

El primer asunto fue el 290/83, *Caisse Nationale de Crédit Agricole*, en la que se juzgaba la denominada *allocation de solidarité*, una subvención otorgada por esta entidad, financiada por sus beneficios acumulados a lo largo de varios años, a aquellos agricultores cuyos ingresos no superasen un determinado umbral. El TJUE entendió que los fondos con cargo a los que se otorgaba la ayuda no eran públicos⁷⁴, pese a lo cual cabía hablar de ayuda de Estado, ya que *"une aide ne doit pas nécessairement être financée par les ressources de l'Etat pour être qualifiée d'aide étatique"*.

El siguiente asunto fue Van der Kooy⁷⁵, que se refiere a la fijación de las tarifas aplicables del gas destinado a los invernaderos, que gozaban de una tarifa especial

precio mínimo. Las primeras, por tanto, resultarían beneficiadas por la medida.

⁷³ As. 213/81, Norddeutsches Vieh-und Fleischkontor - Bundesanstalt für landwirtschaftliche Marktordnung

⁷⁴ Cf. las CAG MANCINI, que entendía que los recursos eran estatales, ya que se habían formado gracias a una fiscalidad beneficiosa en el impuesto sobre sociedades, del que estuvo exento hasta 1978, período en que acumuló los superávits que pretendían financiar la ayuda.

⁷⁵ As. 67/85, Van der Kooy – Comisión

respecto del gas de uso industrial. Las tarifas se fijaban en Holanda por un acuerdo tripartito entre Gasunie, sociedad de Derecho privado cuyo capital lo posee el estado holandés en un 50%, Landbouwschap, organismo de derecho público que garantiza en el sector agrícola los intereses de los productores, y Vegin, asociación que agrupa a las sociedades locales distribuidoras de gas. Las tarifas se someten a un convenio que aprueba el Ministro de Economía. El TJUE concluye que existe ayuda de Estado, con independencia de que la ayuda no se financie mediante fondos públicos, sino porque es resultado de un comportamiento imputable al Estado Holandés, dada la falta de autonomía de la sociedad Gasunie, al poder vetar el gobierno holandés las tarifas aprobadas por las partes. El TJUE dice al respecto que *“esta conclusión basta para afirmar que el establecimiento de la tarifa objeto del litigio es el resultado de un comportamiento del Estado neerlandés y, por consiguiente, encaja dentro del concepto de ayuda otorgada por un Estado miembro, a los efectos del artículo 92 del Tratado.”*⁷⁶

Por último, el As. Grecia – Comisión⁷⁷, en el que se juzgaba la consideración como ayuda de Estado de una medida establecida por el gobierno griego por la que, en el marco de una reforma general del sistema crediticio, se suprimían los tipos de interés privilegiados de los créditos a la exportación, los cuales se compensaron mediante un reembolso de intereses de un 3% - 6%, a condición de que los ingresos derivados de la exportación fuesen rápidamente repatriados y convertidos en dracmas. El TJUE estableció que *“Según una jurisprudencia constante [...], una ayuda no tiene necesariamente que ser financiada por los recursos del Estado para ser calificada de ayuda estatal”*.

En estos tres asuntos, el TJUE no entra en considerar si los fondos son o no públicos.

⁷⁶ El AG DARMON, en las CAG del As. Sloman Neptun, dice al respecto que *“43. En mi opinión, el carácter “estatal” de la medida sólo puede referirse a la cuestión de la imputabilidad. En otros términos, la ayuda instituida, ¿resulta de un comportamiento imputable al Estado? En el asunto Van der Kooy y otros/Comisión, en el que Gasunie es una empresa privada en la que el Estado neerlandés posee parte del capital, este Tribunal de Justicia se ha preocupado de determinar toda la influencia que el Gobierno neerlandés podía ejercer en las decisiones de Gasunie sobre la fijación de las tarifas. A veces, se tratará simplemente de medidas de origen legislativo, reglamentario o administrativo...”*

⁷⁷ As. 57/83, Grecia – Comisión (Préstamos a la exportación)

Simplemente declara que las ayudas han sido concedidas por organismos públicos o privados que el Estado crea como gestores de la ayuda: por un lado, la CNCA; por otro, Gasunie, y por último, el Banco de Grecia. Para el TJUE, *“el artículo 92 abarca todas las ayudas concedidas por los Estados o por medio de recursos estatales, sin que sea necesario distinguir si la ayuda es concedida directamente por el Estado o por organismos públicos o privados que éste instituye o designa como responsables de la gestión de la ayuda”*⁷⁸. De esta manera, tanto da que el Estado actúe directamente o que lo haga indirectamente, a través de dichos órganos, sin que a estos efectos el origen de los fondos influya para que la medida se considere ayuda de Estado.

Siguiendo un orden cronológico, ha de mencionarse a continuación la sentencia del asunto *Sloman Neptun*⁷⁹, referido a la consideración como ayuda de Estado de una normativa alemana que permitía que para determinados buques inscritos en un registro de navegación internacional los marineros de nacionalidad no alemana se pudieran regir, en cuanto a la normativa laboral, por la ley de su nacionalidad, cuyas condiciones de empleo y retribución eran menos favorables que las de los marineros alemanes.

El Abogado General DARMON se pronunció claramente a favor de la tesis de la imputabilidad del Estado, considerando irrelevante el origen de la financiación de la ayuda⁸⁰. Sin embargo, el TJUE, tomando como antecedente la sentencia *Van Tiggele*,

⁷⁸ Esta frase tiene su origen en el As. 78/76, *Steinike & Weinlig* - Alemania

⁷⁹ As. C-72/91 *Sloman Neptun* - Bodo Ziesemer

⁸⁰ Vid aptdos 40-43 CAG DARMON: *““En mi opinión, y como ha declarado este Tribunal de Justicia en su sentencia Steinike & Weinlig ‘Hay que tomar en consideración esencialmente los efectos de la ayuda en lo que atañe a las empresas o a los productores beneficiarios’. Por consiguiente, no hay que tomar en cuenta, especialmente, el origen de los fondos [...]. 41. Cuando una empresa resulte beneficiada como consecuencia de una medida de excepción que sea consecuencia de un comportamiento determinado adoptado por el Estado, sea cual fuere el origen de la financiación, las condiciones de la competencia quedan afectadas y, por tanto, deben aplicarse los artículos 92 y 93 del Tratado.[...]. 43. En mi opinión, el carácter “estatal” de la medida sólo puede referirse a la cuestión de la imputabilidad. En otros términos, la ayuda instituida, ¿resulta de un comportamiento imputable al Estado?”*

volvió a la jurisprudencia anterior, considerando que⁸¹ *“sólo los beneficios concedidos directa o indirectamente mediante recursos del Estado pueden ser considerados como ayudas [de Estado]”, de donde se deduce que “las ayudas concedidas con medios que no sean fondos estatales no están incluidas en el ámbito de aplicación de las disposiciones de que se trata”.*

Por tanto, sentado este criterio, el acento se desplaza entonces a determinar si la financiación de la ayuda se realiza con fondos públicos, lo que exige definir dicho concepto.

El TJUE entendió en *Sloman Neptun* que el régimen examinado no se financiaba mediante fondos públicos, ya que *“el régimen de que se trata no tiende, ni por su finalidad, ni por su sistema general, a crear un beneficio que constituya una carga suplementaria para el Estado o para los mencionados organismos, sino que solamente tiende a modificar, en favor de las empresas de navegación marítima, el marco en el que se establecen las relaciones contractuales entre estas empresas y sus empleados”.* El menoscabo de fondos públicos que se produce por aplicación de este régimen – pérdida de recursos fiscales y de Seguridad Social – no es la causa, sino la consecuencia de la aplicación de este régimen, y resulta inherente al mismo.

En las sentencias *Kirsammer-Hack*⁸²; *Viscido*⁸³; *Ecotrade*⁸⁴ y *Piaggio*⁸⁵ el TJUE continúa con la doctrina anterior, abandonando la tesis de la imputabilidad.

El asunto *Kirsammer-Hack* se refería a si la no sujeción de las pequeñas empresas al régimen nacional de protección de los trabajadores contra el despido constituía una ayuda de Estado, ya que, en la medida en que no están obligadas a pagar indemnizaciones por despidos socialmente improcedentes, ni a sufragar los gastos

⁸¹ Aptdos 19-21 STJCE de 13 de marzo de 1993, As.C-72/91, *Sloman Neptun*

⁸² As. C-189/91, *Petra Kirsammer - Hack - Nurhan Sidal*

⁸³ As. C-52/97, *Viscido e.a. - Ente Poste Italiane*

⁸⁴ As. C-200/97, *Ecotrade Srl - Altiforni e Ferriere di Servola SpA (AFS)*

⁸⁵ As. C-295/97, *Industrie Aeronautiche e Meccaniche Rinaldo Piaggio SpA - International Factors Italia SpA (Ifitalia)*

judiciales en que incurran en los litigios por despido de los trabajadores, las pequeñas empresas disfrutaran de una ventaja competitiva importante en comparación con las demás empresas. Contra la opinión del Abogado General DARMON, que expuso argumentos semejantes a los del asunto Sloman Neptun, el TJUE entendió, siguiendo la línea Van Tiggele, que *“únicamente las ventajas concedidas directa o indirectamente a través de fondos estatales deben considerarse ayudas”*, y que *“la no sujeción de una categoría de empresas al régimen de protección controvertido no lleva consigo ninguna transferencia directa o indirecta de fondos estatales a dichas empresas, sino que responde únicamente a la voluntad del legislador de establecer un marco legal específico para las relaciones laborales entre empresarios y trabajadores en las pequeñas empresas y evitar poner a dichas empresas trabas económicas que puedan amenazar su desarrollo”*⁸⁶.

Los hechos del asunto Viscido se referían a si una disposición nacional, por la que se establecía que la contratación del personal por parte del Ente Postale Italiane (Administración de Correos italiana) se efectuara sobre la base de contratos de duración determinada, apartándose de la norma general de Derecho italiano, según la cual, los contratos de trabajo deben ser concertados por tiempo indefinido, constituía una ayuda otorgada por el Estado.

En este caso, el Abogado General JACOBS siguiendo la línea de los asuntos Sloman Neptun y Kirsammer-Hack, dice que *“Al eximir al Ente Poste Italiane, durante un período transitorio, de la obligación de contratar personal mediante contratos por tiempo indefinido, las disposiciones italianas no establecen ninguna transferencia directa o indirecta de fondos estatales a favor de dicha empresa”*, y que los costes que dicha medida genera para el Estado en forma de pérdida de recursos fiscales o de prestaciones por desempleo *“son inherentes a este régimen y no constituyen una forma de conceder» al Ente Poste Italiane «un beneficio determinado”*. El TJUE, en los apartados 14 y 15 de la sentencia dice que

⁸⁶ As. C-189/91, Petra Kirsammer - Hack - Nurhan Sidal

“14. la no sujeción de una sola empresa a la normativa de aplicación general en materia de contratos de trabajo de duración determinada no implica ninguna transferencia directa o indirecta de fondos estatales a dicha empresa.

15 De ello se deduce que una disposición como la controvertida en el litigio principal no constituye un medio de conceder directa o indirectamente una ventaja a través de fondos estatales”.

Por último, los asuntos Ecotrade y Piaggio se referían a una Ley italiana que permitía aplicar un régimen de administración extraordinaria a determinadas empresas industriales en crisis y les otorgaba una protección especial frente a las acciones de ejecución de sus acreedores mediante el establecimiento de excepciones a las normas de Derecho común en materia de quiebra. El TJUE, en la línea anterior, entiende que *“El término «ayuda» [...] implica necesariamente la existencia de ventajas otorgadas directa o indirectamente mediante fondos estatales o que constituyen una carga adicional para el Estado [...] A este respecto, la posible pérdida de ingresos de naturaleza fiscal que sufriría el Estado como consecuencia de la aplicación a grandes empresas en crisis [del mencionado régimen] (es una) consecuencia inherente a todo régimen legal que fije el marco en el que se organizan las relaciones entre una empresa insolvente y la masa de sus acreedores”.*

Tras esta jurisprudencia, puede decirse que el TJUE ha consolidado la teoría de los recursos estatales, con la sentencia *PreussenElektra*⁸⁷, que se refiere a la consideración como ayuda de Estado de una normativa estatal alemana que impone a los suministradores de energía una doble obligación: por un lado, a adquirir, de los productores locales, toda la electricidad de fuentes de energía renovables que produzcan; por otro, pagar por esta energía “verde” un precio mínimo garantizado, superior al valor real de la producción, que se calcula en función del precio medio de venta de la energía del mercado nacional, siendo los costes financieros soportados por los suministradores repartidos entre ellos.

El TJUE entendió que dicho sistema, aunque favorecía a los productores de energías renovables, no implicaba la utilización de fondos públicos, por lo que, siguiendo la jurisprudencia anterior, entendió que no existía ayuda de Estado. En la sentencia, el

⁸⁷ As. C-379/98, *PreussenElektra* - Schleswig AG

TJUE dice⁸⁸: “sólo las ventajas concedidas directa o indirectamente a través de fondos estatales se consideran ayudas [de Estado]”. De esta forma, en un análisis semejante a los ya vistos, dice:

“la obligación, impuesta a las empresas privadas suministradoras de electricidad, de adquirir a precios mínimos establecidos la electricidad procedente de fuentes de energía renovables no supone ninguna transferencia directa o indirecta de recursos estatales a las empresas que producen este tipo de electricidad.

60 Por tanto, el reparto de la carga financiera derivada para estas empresas privadas suministradoras de electricidad de dicha obligación de compra entre ellas y otras empresas privadas tampoco constituye una transferencia directa o indirecta de recursos estatales.

61 En estas circunstancias, el hecho de que la obligación de compra esté impuesta por la ley y confiera una ventaja indiscutible a determinadas empresas no le confiere el carácter de ayuda de Estado en el sentido del artículo 92, apartado 1, del Tratado.

62 No puede rebatirse esta conclusión con el hecho, destacado por el órgano jurisdiccional remitente, de que la carga financiera derivada de la obligación de compra a precios mínimos pueda repercutir negativamente en los resultados económicos de las empresas sujetas a esta obligación e implicar, en consecuencia, una disminución de los ingresos fiscales del Estado. En efecto, esta consecuencia es inherente a una normativa de este tipo y no puede considerarse que constituya un instrumento para conceder a los productores de electricidad procedente de fuentes de energía renovables una determinada ventaja a cargo del Estado (véanse, en este sentido, las sentencias antes citadas Sloman Neptun, apartado 21, y Ecotrade, apartado 36)”.

Por tanto, el TJUE deja clara la necesidad de que la ayuda sea financiada por recursos públicos para que sea considerada ayuda de Estado. Por tanto, la cuestión es saber qué se entiende entonces por recursos públicos.

3.2. Debe otorgar una ventaja al receptor, favoreciendo a determinadas empresas o la producción de determinados bienes

Este requisito se desglosa en dos: por un lado, la medida ha de otorgar una ventaja al receptor; por otro, la ventaja consiste en el favorecimiento de determinadas empresas o la producción de determinados bienes. Por tanto, separaremos a efectos

⁸⁸ STJCE de 13 de marzo de 2001, apdos 58 - 61

conceptuales estos dos elementos: la existencia de ventaja, por un lado, y la selectividad de la medida.

3.2.1. Existencia de ventaja.

La ventaja es el núcleo esencial de la ayuda de Estado, cuya inexistencia determina que la medida estatal no pueda ser calificada como tal⁸⁹, ya que *“la ayuda es un concepto objetivo”⁹⁰, que está en función únicamente de si una medida estatal concede o no una ventaja”⁹¹.*

El TJUE dice que *“Para apreciar si una medida estatal constituye una ayuda, debe por tanto determinarse si la empresa beneficiaria recibe una ventaja económica que no habría obtenido en condiciones normales de mercado”⁹².*

Por tanto, para determinar si la aportación de fondos públicos a una empresa constituye una ayuda de Estado, ha de examinarse si los términos y condiciones en que dichos fondos se otorgan confieren una ventaja económica a dicha empresa que no hubiera obtenido bajo condiciones económicas normales de mercado, habida cuenta de la información disponible y cualquier desarrollo previsible a la fecha en que se otorgan los fondos. A este “test” se le denomina “test del inversor privado”⁹³, que

⁸⁹ Vid STGUE As. T-471/93, aptdo 2: *“Una medida no puede ser calificada como ayuda de Estado con arreglo al apartado 1 del artículo 92 del Tratado cuando no ha aportado ninguna ventaja a su supuesto beneficiario”*; Vid QUIGLEY (2008) *“European State Aid Law”*, pg. 10

⁹⁰ Vid pto 6 del “Informe sobre la aplicación de la Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas”, en el que la Comisión dice : *“El concepto de ayuda es un concepto objetivo respecto del cual la Comisión no dispone de ningún margen de discreción”*

⁹¹ RODRIGUEZ CURIEL (1998), pg. 5, que se remite al aptdo 26 de la STJUE C-353/95, Tiercé Ladbroke; v.t. aptdo 3 STGUE As. T- 46/97, Sociedade Independente de Comunicação SA (SIC)

⁹² Respecto al criterio del inversor privado en la jurisprudencia del TJUE, vid, v.gr., STJCE de 10/7/1986, aptdo 14, As. C-234/84, Bélgica – Comisión (Meura); STJCE de 10/7/1986, aptdo 13, As. C-40/85, Bélgica – Comisión; STJCE de 21/3/1990, aptdo 26, As. C-142/87 (Tubemeuse); STJCE de 11/7/1996, aptdo 60, As. C-39/94, SFEI – La Poste; STJCE de 8/5/2003, aptdo 38, As. C-328/99, Italia y SIM2 Multimedia – Comisión; As C-39/94 Syndicat français de l'Express international (SFEI) - La Poste y otros, aptdo 60

⁹³ Entre la amplísima bibliografía relativa a este criterio, destacamos la siguiente: DONY, Marianne (1993). *“La notion d'aide d'Etat”* Cahiers de droit Européen, N° 3-4, págs. 399-416; RODRIGUEZ

trata de establecer así un criterio de neutralidad en el otorgamiento de fondos públicos, cualquiera que sea la modalidad en que se concreten – salvo en el caso de ayudas fiscales –.

El origen de este criterio es difícil de precisar⁹⁴. El TJUE emplea dicho término por primera vez en los asuntos C-40/85 (Boch II) y C-234/84, Bélgica – Comisión (Meura), ambas sentencias de 10 de julio de 1986.

En un principio este criterio se utilizó para considerar como ayudas de Estado las aportaciones al capital, así como los préstamos y garantías, de las empresas públicas

MIGUEZ, José Antonio (2002). "La participación en el capital social como modalidad de ayuda pública a las empresas". Escola galega de Administración Pública; RODRIGUEZ MIGUEZ, José Antonio (2002). "Mercado, participación pública en el capital y ayudas estatales: el principio del inversor privado en una economía de mercado". Gaceta jurídica de la Unión Europea y de la Competencia N° 221, septiembre-octubre, págs. 59-75; BARTOSCH, Andreas (2003) "GA Léger and the Market economy Investor Test: Still a long way to go", European State Aid Law Quarterly 1/2003, pag. 1; SMITS, Catherine (2005) "La notion d'avantage et le critère de 'l'opérateur en économie en marché", en DONY, Marianne y SMITS, Catherine "Aides d'État", editions de l'Université de Bruxelles, 2005, pgs.53 – 77; SOLTÉSZ, Ulrich (2006) "Non-Enforcement of Public Debts. The Application of the 'Private Creditor Test'", en SANCHEZ RYDELSKI, Michael "The EC State Aid Regime. Distortive Effects of State Aid on Competition", London, Cameron May 2006, págs. 129 – 144; HANCHER, Leigh; OTTERVANGER, Tom; SLOT, Piet Jan (2006) "EC State Aids", Sweet & Maxwell, 3ª ed. 2006; ANESTIS, Paris & MAVROGHENIS, Stephen (2006) "The Market Investor Test", en SANCHEZ RYDELSKI, Michael "The EC State Aid Regime. Distortive Effects of State Aid on Competition", London, Cameron May 2006, págs. 109 – 127; SIMON, Yvonne (2007) "The Application of the Market Economy Investor Principle in the German Landesbanken cases", European State Aid Law Quarterly 3/2007; QUIGLEY, Conor (2008) "European State Aid Law", Hart Publishing, Oxford; BACON, Kelyn (2009) "European Community Law of State Aid", Oxford University Press; NICOLAIDES, Phedon (2010). "State Aid, Advantage and Competitive Selection: What Is a Normal Market Transaction?", European State Aid Law Quarterly 1/2010, págs. 65 – 78; SZYSZCAK, Erika (2011). "The Survival of the Market Economic Investor Principle in Liberalised Markets", European State Aid Law Quarterly 1/2011, págs. 35 – 409; NICOLAIDES, Phedon & RUSU, Ioana Eleonora (2011) "Private Investor Principle: What Benchmark and Whose Money?", European State Aid Law Quarterly 2/2011, Vol. 10 N°2, págs. 237-248; KÖHLER, Martin (2011) "New Trends Concerning the Application of the Private Investor Test", European State Aid Law Quarterly 1/2011, págs. 21-33; RODRIGUEZ MÍGUEZ, José Antonio & GIPPINI FOURNIER, Eric (2012) "El principio del inversor privado en una economía de mercado. ¿Quién da más?" Noticias de la Unión Europea N° 330, págs. 45-59; NICOLAIDES, Phedon (2013) "Taxes, the Cost of Capital and the Private Investor Principle", European State Aid Law Quarterly 2/2013, Vol. 12 N° 2, págs. 243 – 245

⁹⁴ANESTIS & MAVROGHENIS (2006) "The Market Investor Test", págs. 110-111 mencionan su origen en la Directiva del Consejo 81/363/CEE, de 28 de abril (DO 1981 L137/39), así como posteriormente en la Decisión 2320/81/CECA de 7 de agosto (DO 1981 L228/14)

hechas por los gobiernos de los Estados Miembros. La época a que se refieren estos asuntos – mediados de los años 80 – coincide con la crisis industrial europea, que lleva a muchos gobiernos a tratar de sostener empresas públicas deficitarias mediante aportaciones al capital. El test del inversor privado se erige así como garante de la neutralidad de trato entre empresas públicas y privadas, que establece el artículo 295 TCE, así como un criterio de determinación de la ventaja.

El test, por tanto, examina los términos y condiciones en los que las autoridades públicas ponen fondos a disposición de las empresas – cualquiera que sea la forma en que se instrumente la cesión de fondos – y se pregunta si un hipotético inversor privado habría actuado de la misma forma. Si los términos y condiciones no hubieran sido aceptables para el inversor privado hipotético, entonces se considera que la medida es una ayuda de Estado⁹⁵.

Ahora bien, ello implica un juicio de valor acerca del comportamiento del inversor privado. El criterio que emplea la Comisión es que el hipotético inversor privado no busca la rentabilidad inmediata a corto plazo, sino que su conducta se guía por una rentabilidad a medio y largo plazo, pudiendo soportar pérdidas razonables en el corto plazo. Cuestión distinta sería el acreedor privado, que se espera que sea un acreedor diligente, que busca utilizar los medios a su alcance para proteger su crédito y evitar su deterioro. El marco de comparación en este caso es el de los créditos otorgados por los Estados, o la Administración pública, para los que la ayuda otorgada, que en todo caso es individual, tiene en cuenta la mayor o menor diligencia empleada por la Administración a la hora de reclamar las cuotas del préstamo impagadas.

Por último, han de señalarse otros tres criterios empleados por la Comisión y el TJUE en el análisis de la ventaja, que tienen su base en el citado criterio del inversor privado.

⁹⁵ Así, v.gr., cuando un Estado adquiere acciones de una compañía, uno debe preguntarse si la adquisición la habría realizado un inversor privado en los mismo términos (precio al que se adquiere, volumen adquirido, condiciones de pago...); cuando se otorga un préstamo, la comparación de las condiciones del préstamo con el que se habría obtenido en el mercado llevaría a examinar el tipo al que se concede el préstamo en comparación con el de mercado, las garantías exigidas, los plazos de amortización y de carencia...

- El primero es el test del “adquirente privado”, que se establece en aquellas situaciones en las que una oferta pública, o una adquisición pública, cuando es superior a las necesidades del ente, se utiliza para esconder la concesión de una ayuda de Estado⁹⁶.
- El segundo de ellos es el test del “vendedor privado”, que se aplica en aquellas circunstancias en que el Estado actúa como vendedor en el mercado, generalmente de bienes inmuebles. La cuestión principal es si la venta se realiza a precio de mercado y en condiciones de mercado⁹⁷.
- Por fin, el tercer test es el test del “operador de mercado”, que implica que los términos de un acuerdo entre el Estado y una empresa no deben exceder los límites de una transacción comercial normal entre dos operadores privados.

Una vez determinada cuándo se entiende que existe ventaja, en las ayudas que implican transferencia de fondos⁹⁸, señalaremos cuales son los caracteres que el TJUE ha predicado en su jurisprudencia de dicho concepto.

Los caracteres de la ventaja son los siguientes:

- a) En primer lugar, la ventaja es un concepto objetivo, lo que significa dos cosas, en nuestra opinión: por un lado, que la ventaja sea real; por otra, que sean los efectos de la ayuda, y no las causas, las que determinen su naturaleza.
- A diferencia del requisito de afectación de los intercambios, en que basta con

⁹⁶ Así, v.gr., el As. T.146/96, BAI – Comisión, en el que el TG evaluó si la adquisición de determinado número de vales de viaje a una empresa particular de transporte, por encima de las necesidades del ente público adquirente, constituía una ayuda, aun cuando se hubieran adquirido a precio de mercado. Vid T-116/01 P&O European Ferries (Vizcaya)

⁹⁷ Vid As. C-278/92, España – Comisión (Hytasa), aptdos 27 – 29 :” *la Comisión precisa, respecto a las condiciones de venta de las empresas Hytasa e Intelhorce que la empresa fue adjudicada al mejor postor; sin embargo, este hecho no basta para garantizar que no exista ningún elemento de ayuda estatal en la venta de la empresa. Para llegar a esta conclusión, debe probarse que la venta tuvo lugar en una licitación abierta e incondicional, es decir, mediante un procedimiento de licitación en el que se invite a cualquier posible comprador a presentar una oferta por la compañía, y sin que el Estado imponga condición alguna para formalizar la venta*”

⁹⁸ Como veremos, en sede fiscal existe un criterio específico, el criterio de “excepción” ó *dérogation*.

una mera amenaza potencial, la existencia de la ventaja ha de ser real⁹⁹, lo que significa que el beneficio que obtenga el destinatario ha de ser inequívoco¹⁰⁰. Ello significa que el beneficio neto para la empresa como resultado de la actuación estatal ha de ser positivo, en términos absolutos, sin tener en cuenta ni la situación en que se hubiera podido encontrar antes de la medida ni después de ella, ni la situación relativa en que se encuentren sus competidores, que pudieran haber sido beneficiarios asimismo de la medida fiscal, así como no ha de derivar del comportamiento del mercado.

- En ausencia de una definición de ayuda, que el TFUE no da¹⁰¹, aquélla se identifica por referencia a los efectos¹⁰², siendo irrelevantes las causas y fines

⁹⁹ Vid pto 44 CAG As. C-520/07 MTU: *“El examen conjunto de los requisitos del artículo 87 CE, apartado 1, muestra que es preciso que se acredite positivamente que se ha favorecido a la empresa interesada, mientras que, en relación con el falseamiento de la competencia, basta con que se demuestre que existe el riesgo de que se produzca tal falseamiento”*; ibíd. aptdo 52 *“si, tomando como base la información disponible, la Comisión no está en situación de afirmar que se haya beneficiado a una determinada empresa, no puede adoptar la decisión de recuperación a cargo de esta empresa basándose en meras hipótesis...”*; Vid SOLER ROIG (2006), que cita la STJCE As. C-501/00 As. España – Comisión: *“se ha considerado más relevante la ventaja del beneficiario que el perjuicio para sus competidores; así, en la sentencia de 15 de julio de 2004 se afirmó que “para que una medida se califique de ayuda de Estado a la luz del Derecho comunitario, no es necesario que irroque un perjuicio a eventuales competidores, sino que represente una ventaja económica para sus beneficiarios”*; Vid QUIGLEY (2008) *“European State Aid Law”*, pág. 3: *“Se gana una ventaja donde, como resultado de la ayuda, la posición financiera neta del beneficiario mejora o, incluso si no hay una mejora real en la posición financiera del beneficiario, donde, sin la ayuda, dicha posición se hubiera deteriorado”*

¹⁰⁰ Vid BACON (2009) *“European Community Law of State Aid”*, pg. 32, aptdo 2.15. Vid la jurisprudencia a la que se refiere, porque es contradictoria: mientras en Du Pont de Nemours (As. C-21/88) el AG LENZ (aptado 58) y en Viscido (As. C-52/97) el AG JACOBS (aptado 15) entienden que sí, en Ecotrade (As. C-200/97), el AG FENNELLY (aptado 31) entendió lo contrario. Vid también la sentencia de 20 de septiembre de 2012, Francia/Comisión (T-154/10), en la que el Tribunal General destacó que la Comisión no puede suponer que una empresa ha disfrutado de una ventaja que constituye una ayuda de Estado basándose en una mera presunción negativa, fundada en la inexistencia de información que permita llegar a la conclusión contraria. La Comisión está obligada, al menos, a cerciorarse de que la información que posee, aun cuando sea incompleta y fragmentaria, constituye una base suficiente para concluir que una empresa se ha beneficiado de una ventaja que constituye una ayuda de Estado

¹⁰¹ ROSSI-MACCANICO (2009) *“The Point on Selectivity in State Aid Review of Business Tax Measures”*

¹⁰² Vid CAG JACOBS en el As. Kimberly Clark (C-241/94), aptdos 32 y siguientes

perseguidos¹⁰³. Para el TJUE el concepto de ayuda es un concepto objetivo que está en función únicamente de si una medida estatal confiere o no una ventaja a una o varias empresas¹⁰⁴, sin que el carácter social o fiscal¹⁰⁵ basten *de entrada* o *sean suficientes* para excluir la consideración de ayuda de Estado. Y ello es así, porque de admitirse dicha justificación, ello privaría de eficacia al artículo 103 TFUE¹⁰⁶.

b) Puede existir ventaja aun cuando la prestación no sea gratuita, lo que se deriva de lo anterior¹⁰⁷, por lo que si la medida estatal exigiera incurrir en costes por parte del beneficiario ello no le privaría de su carácter de ayuda de Estado.

¹⁰³ Vid STJUE de 29 de abril de 2004, Países Bajos/Comisión, C-159/01; (sentencias del Tribunal de Justicia de 29 de febrero de 1996, Bélgica/Comisión, C-56/93, Rec. p. I-723, apartado 79, y de 26 de septiembre de 1996, Francia/Comisión, C-241/94, Rec. p. I-4551, apartado 20); (sentencias de 26 de septiembre de 1996, Francia/Comisión, C-241/94, Rec. p. I-4551, apartado 20, y de 13 de junio de 2002, Países Bajos/Comisión, C-382/99, Rec. p. I-5163, apartado 61). Vid STJCE de 20/11/2003, As. C-126/01 (GEMO), aptdo 34; Vid apts. 94 y siguientes STJCE C-71/09 (Comitato Venezia vuole vivere; apdo. 46 STJCE As. Heiser (C-172/03); aptdo 51 STJCE 159/01 (Países Bajos – Comisión); Vid pto. 63 CAG MENGIOZZI en As. C-279/08

¹⁰⁴ Sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 27 de enero de 1998, Ladbroke Racing/Comisión, T-67/94, Rec. p. II-1, apartado 52

¹⁰⁵ Sentencia del TJUE de 2 de julio de 1974, Italia/Comisión 173/73, aptdo 28: “*que, por consiguiente, ni el carácter fiscal ni el fin social que pueda tener la medida controvertida son suficientes para situarla fuera del ámbito de aplicación del artículo 92*”; ibíd. Sentencia del TJUE de 17 de junio de 1999, Bélgica/Comisión, "Maribel", C-75/97, apartado 25: “*25 El carácter social de esas intervenciones estatales no basta para que escapen de entrada [d'emblée, en la versión auténtica francesa] a la calificación de ayudas en el sentido del artículo 92 del Tratado*”.

¹⁰⁶ Vid STGUE As. T-127/99, Demesa: “*168 No obstante, en el supuesto de que se considere que motivos relativos a la creación o al mantenimiento del empleo pueden hacer que el artículo 92, apartado 1, del Tratado no se aplique a determinadas medidas específicas, esta disposición quedaría privada de eficacia. En efecto, las ayudas de Estado se conceden, en buena parte de los casos, con la finalidad de crear o mantener puestos de trabajo. Según reiterada jurisprudencia, procede considerar, por tanto, que el objetivo perseguido por la medida de que se trata no puede permitirle evitar la calificación de ayuda de Estado...*”

¹⁰⁷ Respecto de la gratuidad de la ayuda, vid HANCHER (2006) “*The general framework*”, págs 34 – 36; KEPPENE (1999) “*Guide des aides d'Etat en droit communautaire*”, págs 18-19; FARRERES (1993) “*El régimen de las ayudas estatales en la Comunidad Europea*”, pg. 28; WINTER (2004) “*Re(de)fining the notion of State aid in Article 87(1) of the EC Treaty*”, págs 487 – 495; QUIGLEY (2008) “*European State Aid Law*”, págs 10 – 11. La tesis de que la ayuda de Estado ha de ser gratuita para tener tal calificación, que fue sostenida en un principio (vid CAG Reischel As. Denkavit, 61/79: “*...en lo que respecta al concepto de ayuda, es esencial que la subvención concedida por el Estado lo sea a título gratuito...*”), ha sido abandonada, sustituyéndola por la de que existirá ayuda si se obtiene

c) No deja de ser ayuda una medida que trata de compensar¹⁰⁸ una desventaja preexistente¹⁰⁹.

d) Tampoco dejan de otorgar ventaja aquéllas medidas que tratan de igualar las condiciones de competencia de las empresas del EM con las de otros EM¹¹⁰. En su caso, ha de ser la armonización de legislaciones la que lleve a cabo esta tarea, no la acción unilateral de los gobiernos.

3.2.2. Favorecimiento de determinadas empresas o producciones

En segundo lugar encontramos el requisito de selectividad de la medida.

Respecto de este requisito podemos distinguir entre una concepción clásica de selectividad, y una concepción actual, que la jurisprudencia y la doctrina han venido elaborando a partir de la sentencia *Adria-Wien*, y que es aplicable específicamente en sede de ayudas fiscales, por lo que nos remitimos al capítulo correspondiente.

un beneficio que no se habría obtenido normalmente, independientemente de la contribución, total o parcial, de la empresa receptora a la financiación de la medida. Vid RODRIGUEZ CUIEL (1998) *“Actual concepto de Ayuda de Estado (Art. 92.1 del Tratado CE)”*, pg. 5, que hace referencia al AG JACOBS en el As. Hytasa, C-278/92, aptdo 28: *“Si bien se sugiere en ocasiones que la ayuda financiera prestada por el Estado debe ser gratuita para poder calificarla de ayuda de Estado, la tesis más plausible es indudablemente que existe ayuda de Estado siempre que un Estado miembro aporte a una empresa un capital que, en circunstancias normales, un inversor privado no aportaría aplicando criterios normales de mercado, abstracción hecha de consideraciones de orden social, político o filantrópico...”*

¹⁰⁸ Vid pto. 44 y 47 CAG LÉGER As.C-159/01 (Abonos nitrogenados); v.t. STJCE Heiser ptos 52 – 54;

¹⁰⁹ Vid pto. 116 CAG As. C-71/2010, que se remite a las Sentencias del TJUE 6/69 (Comisión-Francia) (apdos. 20-21); C-6/97 (Comisión – Italia), ap.21; y C-298/00 (Italia – Comisión), aptdo. 61

¹¹⁰ Vid, al respecto DONY (1993) *“La notion d'aide d'Etat”* pág. 400; SCHÖN (2006) *“State aid in the area of taxation”*, pág. 257-258 y npps 17-18, con las referencias que incluye; QUIGLEY (2008) *“European State Aid Law”*, págs. 30-31, y las npps ; CASTILLO & URRACA (2010) *“Ayudas estatales: jurisprudencia comunitaria en 2008”* GJUEC nº 13, pág. 10, respecto al asunto Hotel Cipriani; Vid asimismo las sentencias de los asuntos Italia – Comisión, de 29 de abril de 2004, As. C-372/97; Heiser, asunto C-172/03, interesante el comentario de CASTILLO & URRACA (2006) *“Ayudas estatales: jurisprudencia comunitaria en 2005”*, pág. 41, así como la STPI T-55/99 (Plan Renove), apartado 85y el pto. 92 STJCE As. C-66/02, Italia – Comisión. Por último, vid la Decisión 2000/410/CE, pto. 16 (estibadores franceses).

Por tanto, en este apartado nos limitaremos a exponer los rasgos tradicionales del concepto de selectividad, como han sido perfilados por la doctrina del TJUE.

La jurisprudencia tradicional del TJUE establecía el concepto de selectividad sobre la base de que la medida no fuera aplicable a todos los agentes económicos de un Estado Miembro¹¹¹. De esta manera, se define la medida selectiva por exclusión respecto de la medida general: medida general es aquella que se aplica a todos los operadores económicos del Estado Miembro, *ergo* medida selectiva es aquella que no se aplica al menos a uno de dichos operadores¹¹².

Este concepto de selectividad consta de dos componentes:

- por un lado, un componente geográfico, que en esencia significa que una medida es selectiva si las empresas en una parte determinada del territorio del Estado Miembro son tratadas de forma más favorable que en el resto de este territorio;
- por otro lado, un componente material, que se refiere a todas aquellas formas de tratamiento desigual de las empresas por la intervención de un Estado Miembro¹¹³.

Mientras el primero de ellos ha sido resuelto por la jurisprudencia del TJUE¹¹⁴, el concepto de selectividad material está lejos de estar suficientemente claro, lo que plantea graves problemas a los Estados Miembros a la hora de implementar sus diferentes políticas económicas, sociales o de medio ambiente, que han de estar, en tal caso sujetas a notificación y autorización por la Comisión.

¹¹¹ PIERNAS, Juan José (2012) *“Algunas consideraciones sobre los criterios de selectividad y ventaja en ayudas fiscales a la luz de la Decisión de la Comisión sobre la amortización del fondo de comercio financiero”*, pág. 60.

¹¹² CREUS CARRERAS & URIARTE VALIENTE (2003), *“Evolución del criterio de selectividad de las ayudas de Estado en relación con las medidas fiscales”*, pág. 267: *“Así, una medida es selectiva cuando se aplica a favor de una empresa, un conjunto de empresas, un sector de la economía, sólo a las empresas situadas en una determinada zona geográfica o a empresas que comparten características comunes, como las empresas públicas o las PYME”*

¹¹³ BARTOSCH, Andreas (2010) *“Is there a need for a rule of reason in European State Aid Law? or How to arrive at a coherent material selectivity”*, pág. 730

¹¹⁴ Vid As. Azores, C-88/03, Portugal – Comisión (“Azores”); As. 428/06, UGT Rioja, así como As. T-75/03, Banco Comercial dos Açores – Comisión.

El examen de la jurisprudencia del TJUE y las decisiones de la Comisión muestra que el número de casos en que la medida examinada es general y no selectiva es considerablemente reducido, lo que se debe a la amplitud del concepto de selectividad que ha hecho el TJUE¹¹⁵, lo que hace que pocas medidas escapen a la prohibición.

Entre los criterios establecidos por el TJUE podemos destacar los siguientes:

a) La medida es general y por tanto no es selectiva cuando se aplica a todos los agentes económicos¹¹⁶, con independencia de que el efecto que produzca en cada uno de ellos no sea el mismo, sino que unos se benefician más que otros de ella¹¹⁷. Por tanto, la medida es selectiva cuando no se aplica a todas las empresas de un Estado Miembro¹¹⁸. Sin embargo, un número limitado de beneficiarios tampoco es suficiente

¹¹⁵ El TJUE ha ido teniendo una propensión a considerar como selectiva toda medida que o bien es expresamente favorece a determinados operadores económicos, o bien que toda aquella que, no obstante ser – o parecer – de general aplicación, sin embargo existe una soterrada intención, o bien un resultado desgajado de intencionalidad, de favorecer a determinados agentes económicos. En este sentido podemos hablar de una vocación “selectivista” del TJUE.

¹¹⁶ STJCE de 8/11/2001, As. C-143/99Adria - Wien Pipeline GmbH - Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke GmbH, aptdos “35...Una medida estatal que beneficia indistintamente a la totalidad de las empresas situadas en el territorio nacional no puede constituir una ayuda de Estado.³⁶ Por todo ello, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que unas medidas nacionales como las que son objeto del litigio en los procedimientos principales no constituyen ayudas de Estado en el sentido del artículo 92 del Tratado, cuando se aplican a todas las empresas situadas en el territorio nacional, independientemente del objeto de su actividad”. V.t. As. C-156/98, Alemania – Comisión, aptdo 22

¹¹⁷ Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas (98/C 384/03), pto. 14: “El hecho de que determinadas empresas o sectores se benefician más que otros de algunas de estas medidas fiscales no significa necesariamente que dichas medidas entren en el ámbito de aplicación de las normas de competencia en materia de ayudas estatales”. Vid STPI As. T-92/02, Stadtwerke Schwäbisch Hall GmbH y otros – Comisión, aptdo 109, « La circonstance que les centrales nucléaires sont susceptibles de bénéficier dans une mesure plus importante que d'autres entreprises de l'exonération fiscale en raison du montant potentiellement plus élevé de leurs provisions ne permet donc pas au Tribunal de qualifier cette exonération d'avantage sélectif constitutif d'une aide d'État » ; v.t. la STJCE As. C-156/98, aptdo 22, Alemania – Comisión (Ayudas fiscales a los nuevos Estados Federados): “la desgravación fiscal establecida en favor de los sujetos pasivos que venden determinados activos y que pueden deducir el beneficio que de ello obtienen al adquirir otros activos, les confiere una ventaja que, como medida general aplicable sin distinción a todos los operadores económicos, no constituye, en el sentido de las disposiciones pertinentes del Tratado, una ayuda en favor de dichos sujetos pasivos”.

¹¹⁸ Este concepto lo introduce el AG ROEMER en las CAG As. 6/69: “lo primero que exige el artículo 92 es que se trate de ayudas otorgadas «favoreciendo a determinadas empresas o producciones».

por sí mismo para demostrar la selectividad de la norma, puesto que puede representar a la totalidad de las empresas que se encuentran en una situación fáctica y jurídica similar¹¹⁹

b) La selectividad se evalúa en el momento en que la medida se adopta, de forma que las medidas que se adoptan de forma gradual, con intención de generalizarlas, no dejan de ser selectivas¹²⁰.

c) Para considerar que una medida es selectiva basta con una descripción abstracta de los beneficiarios, sin necesidad de que exista una identificación previa de los destinatarios¹²¹

d) La medida no deja necesariamente de ser selectiva por el hecho de que beneficie a un número indeterminado¹²² o significativo¹²³ de empresas o producciones¹²⁴, aun cuando éstas pertenezcan a diferentes sectores¹²⁵.

Ahora bien, al igual que la Comisión, estimo que no sólo puede hablarse de tal cosa cuando se favorece a sectores o zonas geográficas concretas, sino también cuando una medida no afecta a la generalidad de las empresas de un Estado miembro”

¹¹⁹ Vid la sentencia del TG de 10 de abril de 2008, As. T-233/04, Países Bajos – Comisión

¹²⁰ Vid As. C-75/97, As. Maribel, aptdos. 41 “*Aun cuando un Estado miembro declare su intención de extender posteriormente a toda su economía unas medidas que, en un principio, limita a ciertos sectores de actividad y de generalizarlas de ese modo, tal intención no puede tenerse en cuenta para excluir la aplicación del apartado 1 del artículo 92 del Tratado...*”; v.t. aptdo 42. Vid KURCZ, Bartłomiej & VALLINDAS, Dimitri (2008) “*Can general measures be...selective? Some thoughts on the interpretation of a state aid definition*”, pág. 166: “*if the opposite were true, it would enable the Member State concerned to escape application of State aid rules simply by declaring its intention to generalize the contested measure in the future*”

¹²¹ Vid CAG ALBER As.C-409/00, Renove II, aptdos. 56-57: “*Para que una medida sea considerada ayuda de Estado, se requiere que favorezca a determinadas empresas o producciones, según el artículo 87 CE, apartado 1. A dichos efectos, no se exige que los beneficiarios concretos ya estén determinados desde el principio. Del propio tenor del artículo 87 CE, apartado 1, conforme al cual basta con que se favorezca a una producción, se desprende que es suficiente una descripción abstracta del círculo de posibles beneficiarios para que la medida sea considerada selectiva*”

¹²²KURCZ, Bartłomiej & VALLINDAS, Dimitri (2008) “*Can general measures be...selective? Some thoughts on the interpretation of a state aid definition*”, pág. 166. Para el TG (vid As CETM, T-55/99, para 40) “*el hecho de que la ayuda no se refiera a uno o varios beneficiarios particulares previamente definidos, sino que esté sujeta a una serie de criterios objetivos con arreglo a los cuales podrá concederse, dentro de los límites de una dotación presupuestaria global predeterminada, a un número*

indefinido de beneficiarios, no individualizados desde un principio, no puede bastar para desechar el carácter selectivo de la medida [que puede ser selectiva] si, como consecuencia de sus criterios de aplicación, proporciona una ventaja a determinadas empresas o producciones, con exclusión de otras". Es decir, son los criterios de aplicación de la medida los que pueden determinar que ésta sea general o selectiva, no el hecho de que el número de eventuales destinatarios sea indefinido, adoptado un criterio de aplicación. Por tanto el criterio *a priori* debe ser selectivo. De no ser así, la norma puede ser no obstante selectiva si existe al menos una empresa a la que no se le aplique. Así, en la ayuda N 674/01, relativa a las medidas para la regularización de la economía sumergida en Italia, en las que se otorgaban una serie de beneficios fiscales y de seguridad social a las empresas que decidieran regularizar su situación, la Comisión consideró que se trataba de medidas generales, debido a que la identidad de los beneficiarios no estaba definida *a priori*, "*The Commission found that the measures are open to all businesses in all sectors anywhere in Italy, whose identity is not known in advance. They do not introduce any systematic discrimination in terms of either the rules themselves (by identifying specific beneficiaries) or the way they are applied (by conferring discretionary powers on the public authorities). The Commission accordingly concluded that the scheme does not involve state aid and can be classed as a general measure*". Cuestión diferente está en el hecho de que no se aplique a todas las empresas por la existencia de una restricción presupuestaria. En mi opinión la restricción presupuestaria no ha de suponer necesariamente la existencia de selectividad, siempre que la asignación se realice dentro de criterios objetivos. Vid LUJA, Raimond H.C. (2010) "*Revisiting the Balance between Aid, Selectivity and Selective Aid in Respect of Taxes and Special Levies*" en el que plantea que la norma es general si se aplica (vid el esquema de la página 165, en el que habla de que la norma (para incluir o para excluir) se aplique "a la mayoría, si no a todas las empresas", calificando entonces la medida de general) (en el artículo menciona esto mismo). Vid sentencia del TG de 7 de noviembre de 2014, As. T-219/10, apartado 40: "*Cuando la categoría de beneficiarios de la ayuda es particularmente amplia o diversa, a veces lo que determina la apreciación de la selectividad de la medida de que se trate no es tanto la delimitación de esta categoría como la de las empresas excluidas*".

¹²³ Vid As. C-409/00 (Renove II), pto. 48 STJCE de 13/2/2003: "*El hecho de que el número de empresas que pueden aspirar a obtener la medida controvertida sea muy significativo o que dichas empresas pertenezcan a distintos sectores de actividad no puede ser suficiente para desvirtuar su carácter selectivo*"; Vid aptdo 32 As. 75/97, Bélgica – Comisión (Maribel) "*32 Ni el elevado número de empresas beneficiarias ni la diversidad e importancia de los sectores industriales a los que pertenecen dichas empresas permiten considerar que la Operación Maribel bis/ter constituye, como pretende el Gobierno belga, una medida general de política económica*"; *ibidem* pto. 33 CAG MENGIOZZI As. C-279/08. De todas maneras, si se examinan los asuntos Adria-Wien y Maribel, vemos que la cosa no es así: en ambos casos la justificación era que junto a una serie de empresas (muy numerosa) a las que no se aplica la medida, existe un número indefinido de empresas a las que sí se aplica. Ello no convierte la medida en general, ya que de hecho, existe al menos una (en la realidad muchas) a las que no se les aplica, con lo que la medida es inequívocamente selectiva, desde ese punto de vista.

¹²⁴ Vid aptdo 48 As. Adria-Wien

¹²⁵ KURCZ & VALLINDAS (2008) "*Can general measures be...selective? Some thoughts on the interpretation of a state aid definition*" , pág. 165

- e) Una ayuda que favorece únicamente a un sector no deja de ser selectiva¹²⁶, aun cuando beneficie dentro de éste a la totalidad de sus integrantes
- f) Incluso en el caso de abarcar a todos los sectores económicos, la diferenciación entre empresas con o sin actividad exportadora se ha considerado suficiente para que exista una selectividad potencial¹²⁷
- g) Una ayuda ligada a un criterio temporal es susceptible de ser selectiva¹²⁸

¹²⁶ Vid pto. 33 STJCE As. C-75/97 Bélgica – Comisión “33 *En efecto, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, por un lado, unas ayudas en forma de programa de ayudas pueden afectar a todo un sector económico y, no obstante, estar comprendidas en el ámbito de aplicación del apartado 1 del artículo 92 del Tratado (véase la sentencia de 14 de octubre de 1987, Alemania/Comisión, 248/84, Rec. p. 4013, apartado 18) y, por otro lado, una medida que implica una exención parcial a favor de las empresas de un sector industrial determinado de las cargas económicas que derivan de la aplicación normal del régimen general de previsión social, sin que tal exención encuentre justificación en la naturaleza o en el sistema del aludido régimen, debe considerarse como una ayuda (sentencia de 2 de julio de 1974, Italia/Comisión, 173/73, Rec. p. 709, apartado 33). Vid pto. 43 CAG TIZZANO en C-172/03 (Heiser): “43. A este respecto, hay que recordar que la circunstancia de que una medida pública confiera una ventaja en favor de un sector económico entero no es suficiente, contrariamente a lo que sostiene el Gobierno austriaco, para enervar el carácter selectivo de dicha medida y, por ello, para excluir la calificación de ayuda de Estado...”. Vid STJCE C-66/02 (ayudas fiscales a la banca); e) Vid ptos 44-51 STJCE As. 148/04 (ayudas fiscales a la banca)*

¹²⁷ BARTOSCH, Andreas (2010) “*Is there a need for a rule of reason...*”, pág. 732. Vid As. C-501/00, España – Comisión, aptdo. 120: “*la deducción fiscal establecida por la Ley 43/1995 solamente puede beneficiar a una categoría de empresas, a saber, aquellas que realizan actividades de exportación y efectúan determinadas inversiones contempladas en las medidas controvertidas. Pues bien, tal consideración basta para demostrar [...] el carácter selectivo de la ventaja de que se trata...*”. V.t. As.6/69, Comisión – Francia, aptdos. 20 y 21, en relación con un tipo de redescuento preferencial para la exportación concedido por un Estado únicamente para los productos nacionales exportados, la sentencia Comisión/Francia, antes citada, apartados 20 y 21, así como el As. 57/86, Grecia – Comisión, en relación con el reembolso de intereses sobre créditos a la exportación.

¹²⁸ WAELBROECK, Denis (2005), “*La condition de ‘sélectivité’ de la mesure*”, pág. 85. La ayuda es selectiva si se aplica sólo a las empresas creadas a partir de determinada fecha – v.gr. As. Vacaciones fiscales del País Vasco –, con exclusión de las creadas con anterioridad. En cuanto a la duración de la ayuda, el TG, en el As. T- 67/94, Ladbroke, ha relativizado que la ayuda deba ser permanente para no ser considerada selectiva, ya que “*...la aplicación del criterio basado en el carácter permanente de la medida estatal daría lugar a tales incertidumbres en la aplicación del artículo 92 del Tratado, que dicho criterio no sería conforme con el principio de seguridad jurídica*” (aptdo 56 STPI de 27/1/1998, Ladbroke Racing – Comisión). De lo anterior puede deducirse, en mi opinión, que serían selectivas todas aquéllas medidas que se aplican con referencia a un *dies a quo* o entre un *dies a quo* y un *dies a quem*. *Ibidem*, aptdo 8 STJCE de 16/5/2000, C-83/98P Francia – Ladbroke Racing y Comisión.

h) La selectividad ha de examinarse en un marco nacional¹²⁹, y no por comparación con las situaciones existentes en otros Estados miembros¹³⁰. De esta forma, una medida fiscal no es selectiva por el hecho de que sólo se aplique a las empresas de un Estado miembro¹³¹; ni pierde su carácter selectivo por el hecho de que su objeto o su efecto sean colocar al beneficiario en la misma situación en que tendría en otro Estados miembros¹³²

i) Es la Comisión la que ha de demostrar que la medida es selectiva, y no el Estado Miembro (a diferencia de la justificación por la naturaleza del sistema)¹³³

3.3. La intervención debe afectar a los intercambios entre los Estados Miembros, y debe provocar o amenazar con provocar distorsiones en la competencia

Los requisitos de que las ayudas falseen o amenacen falsear la competencia y afecten

¹²⁹ ROSSI-MACCANICO (2004) “*State Aid Review of Member States’ Measures Relating to Direct Business Taxation*”, pág. 237: “*As clarified by the Spaak Report, the scope of selectivity analysis concerns the national tax system only and cannot consider any possible differences arising from the tax systems of other Member States*”.

¹³⁰ KEPPEPNE (1999) “*Guide des aides d’Etat en droit communautaire*” pto. 31 (v.t. pto 34 y nota a pie de página), así como KEPPEPNE (2000) “*Politiques fiscales nationales et contrôle communautaire des aides d’État*” pág. 4, pto. A.1. « *ce sont les avantages infra-étatiques qui tombent dans le champ d’application de ces dispositions et non les différences de traitement qui sont liées à des différences législatives ou réglementaires entre États* ». Vid As. 173/73, y el comentario en ROSSI-MACCANICO (2007) “*State Aid Review of Business Tax Measures. Proposals for State Aid Control of Direct Business Tax Measures*”, pág. 216

¹³¹ BACON, Kelyn (2009) “*European Community Law of State Aid*”, pág. 81 “*A measure is not selective simply because it produces an advantage for undertakings in one Member State which is not enjoyed by undertakings in a comparable position in other Member States*”

¹³² BACON, Kelyn (2009) “*European Community Law...*”, pág. 81 “*a selective aid may not be defended on the grounds that its aim is to produce parity with the situation in other Member States*”. V.t. KEPPEPNE (2000) “*Politiques fiscales nationales...*” pg 5, que cita los As. 6/69, Comisión - Francia, aptdo 21, y el As. 173/73, Italia – Comisión, aptdo 36, en los que el argumento para la introducción de las medidas era precisamente igualar las condiciones de competencia con las existentes en otros Estados Miembros, más favorables, lo que alteraría el equilibrio concurrencial existente.

¹³³ LÓPEZ LÓPEZ (2010) *General Thought on Selectivity and Consequences of a Broad Concept of State Aid in Tax Matters*, pág. 810, que recuerda que desde un pdv procesal es a la Comisión a quien corresponde llevar a cabo la tarea de localizar y analizar los elementos fácticos y demás circunstancias que considere oportunas para demostrar la naturaleza selectiva de la medida, y no al Estado Miembro.

a los intercambios intracomunitarios están de tal forma interrelacionados que la jurisprudencia los trata generalmente de forma conjunta y de manera amplia¹³⁴, estimando que cuando concurren lo hacen simultáneamente, sin solución de continuidad entre ambos.

3.3.1. Distorsión o alteración de la competencia

Por un lado, el concepto de alteración de la competencia, dice KEPPELNE¹³⁵, recibe una interpretación amplia: la competencia se falsea desde que la intervención del Estado provoca un cambio artificial de determinados elementos del coste de producción de la empresa beneficiaria y refuerza su posición respecto a otras empresas competidoras. Este concepto es la consecuencia natural del otorgamiento de una ayuda, ya que esta no puede sino alterar el juego de la competencia.

Establecer una distorsión de la competencia presupone, cuando es necesario, la identificación correcta del mercado relevante del producto y de la zona geográfica de éste¹³⁶, al objeto de apreciar la existencia de relaciones de competencia entre empresas, y determinar si sus producciones son sustitutivas a los ojos de los consumidores¹³⁷.

A este respecto ha de tenerse en cuenta que la alteración de la competencia puede aparecer tanto en las relaciones entre productores nacionales como en las de éstos con sus competidores de otros Estados miembros; que debe tenerse en cuenta la competencia potencial y no sólo la competencia actual; y que salvo que los efectos de una ayuda sean mínimos o tan difusos que no sean perceptibles, la constatación del otorgamiento de una ventaja gratuita a ciertas empresas permite presumir, por sí misma, una alteración actual o potencial de la competencia.

¹³⁴ Vid CAG DARMON As. C-356/90, Bélgica – Comisión, apdo 107: “107. En efecto, la jurisprudencia de este Tribunal de Justicia interpreta de una manera muy amplia las dos condiciones enunciadas en el apartado 1 del artículo 92...”.

¹³⁵ KEPPELNE (1999) “*Guide des aides d'Etat en droit communautaire*”, págs. 120-121

¹³⁶ QUIGLEY (2009) “*European State Aid Law*”, pág. 51.

¹³⁷ KEPPELNE (1999) “*Guide d'aides...*”, *op. cit.* pág. 120

Sin embargo, aunque se haya identificado el mercado relevante, ello no impone necesariamente a la Comisión la obligación de definir el mercado con detalle o analizar su estructura y seguir las relaciones de competencia. La Comisión simplemente necesita establecer que la ayuda en cuestión es de tal clase que amenaza con distorsionar la competencia. Como dice RODRIGUEZ CURIEL¹³⁸ “*se puede observar que diversas sentencias se basan para apreciar el falseamiento de la competencia o su amenaza (y en general la afectación de los intercambios) en circunstancias, consideradas por la Comisión, como las siguientes: la vulnerabilidad del mercado sectorial, debida a la capacidad excedentaria entre otros motivos. y la importancia de los intercambios; el volumen del producto afectado y la sensible repercusión de la ayuda en el coste de producción; y la existencia de una fuerte competencia en el sector y el gran número de intercambios y que la jurisprudencia exige una adecuada motivación de las decisiones de la Comisión en lo relativo a los dos requisitos de referencia*”.

3.3.2. Afectación de los intercambios.

En cuanto a la afectación de los intercambios, es una consecuencia necesaria de la alteración de competencia que trae consigo el reforzamiento de la posición competitiva de la empresa que origina la concesión de la ayuda.

Esta línea jurisprudencial arranca del As. Philip Morris¹³⁹, que establece que cuando una ayuda estatal fortalece la posición de una empresa frente a otras empresas que compiten con ésta en los intercambios intracomunitarios, dichos intercambios deben considerarse afectados por la ayuda.

Es decir, la concesión de una ayuda refuerza de la posición competitiva de la empresa en el mercado que opera – a través de la reducción del coste de producción –, para lo que ha de hacerse un estudio de dicho mercado y de los agentes que en él operan; y a

¹³⁸ RODRIGUEZ CURIEL (1998) “*Actual concepto de Ayuda de Estado (Artículo 92.1 del Tratado CE)*”, pág.9

¹³⁹ As. 730/79, Philip Morris BV – Comisión, aptdo 11: “*11. Lorsqu’une aide financière accordée par l’Etat renforce la position d’une entreprise par rapport à d’autres entreprises concurrentes dans les échanges intracommunautaires, ces derniers doivent être considérées comme influencées par l’aide*”.

su vez, esta alteración de la competencia en el mercado influye sobre las empresas competidoras, y trae como consecuencia señala el TJUE en el As. Philip Morris, que los intercambios intracomunitarios quedan afectados. Para el TJUE este *iter* lógico se da necesariamente, y por ello la alteración de los intercambios y la afectación de la competencia se tratan por el TJUE de forma conjunta, sin solución de continuidad, siendo el primero la consecuencia natural del segundo, y ambos a su vez, consecuencia del otorgamiento de una ayuda. A este respecto, KEPPELNE dice que la noción de afectación de la competencia es inherente a la ventaja obtenida¹⁴⁰, en tanto que BACON¹⁴¹ lo relaciona con la selectividad de la medida.

Esta consecuencia lógica hizo que el TJUE y la Comisión prestaran menos atención a la demostración de estos dos requisitos que a la existencia de ventaja o de selectividad, ya que, cuando concurrían éstas, la concurrencia de aquéllas era inmediata, hasta que en el As. Tubemeuse el TJUE anulara la Decisión de la Comisión, por entender que no estaba suficientemente motivada la afectación de los intercambios. Desde entonces, el TJUE exige que se motiven estos requisitos¹⁴², salvo que la ayuda sea ilegal, ya que el Tribunal ha considerado que no es preciso que la Comisión demuestre los efectos de las ayudas concedidas previamente a la Decisión de ésta¹⁴³. Como señala RODRIGUEZ CURIEL¹⁴⁴ ha de motivarse la afectación de

¹⁴⁰ KEPPELNE (1999) “*Guide des aides d'Etat en droit communautaire*”, pág. 120

¹⁴¹ BACON (2009) “*European Community Law...*”, pág. 97. Lo que es más correcto, en mi opinión. Sin embargo ha de tenerse en cuenta que para KEPPELNE, como veremos infra, los conceptos ventaja y selectividad no se pueden separar conceptualmente.

¹⁴² Vid, entre otros, los As. 232/82, Intermills – Comisión, aptdos 37 y 38, y 296/82, Leeuwarder Papierwarenfabriek BV - Comisión, aptdo 22, en los que el TJUE revoca sendas Decisiones de la Comisión, por falta de motivación de la distorsión de la competencia. Respecto del primero, el TJUE dice: “37. *Pour ce qui est de l'atteinte portée par l'aide litigieuse a la concurrence dans le marche commun, la Commission s'est référée, d'une part, aux dispositions qui font l'objet du premier alinéa de l'article 92 et, d'autre part, a l'exigence formulée par le troisième alinéa, aux termes duquel une aide ne peut être exemptée que si son octroi n'altère pas les conditions des échanges dans une mesure contraire a l'intérêt commun [...]* Sauf cette allusion, la décision ne donne aucune indication concrète sur la nature des atteintes portées a la concurrence” ; en cuanto al As. Leeuwarder, el TJUE establece que: “*En revanche, la décision ne comporte aucune motivation pour ce qui est de l'appréciation portée sur les autres critères énoncés a l'article 92, paragraphe 1, du traite, c'est-a-dire la constatation que l'aide en cause affecte les échanges entre états membres et fausse ou menace de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions*”

¹⁴³ As. C-301/87, Francia – Comisión (Boussac), aptdo 33: “*si la Commission devait faire dans sa*

los intercambios intracomunitarios, haciendo, “*en concreto, una especial referencia a la situación del mercado considerado, la cuota de la empresa beneficiaria en el mismo, la posición de las empresas competidoras, las corrientes de intercambios de los productos en cuestión entre Estados miembros y las exportaciones de la empresa*”.

Por último, señalar que el TJUE ha ido desgranando en su jurisprudencia una serie de criterios relativos a la afectación de los intercambios, como los siguientes:

- Según el TJUE, la condición de que la medida afecte a los intercambios se cumple desde el momento en que la empresa beneficiaria ejerza una actividad económica que sea objeto de intercambios entre los Estados miembros.
- Los intercambios intracomunitarios pueden verse alterados tanto si la empresa compite con productores de otros Estados Miembros, aunque ella misma no sea exportadora¹⁴⁵, como si la empresa exporta la práctica totalidad de la producción fuera de la Comunidad Europea¹⁴⁶.
- Con carácter general, no es necesario que los intercambios sean efectivamente afectados, sino que basta con que la ayuda sea susceptible de afectarlos¹⁴⁷. La

décision la démonstration de l’effet réel d’aides déjà accordées, cela aboutirait à favoriser les États membres qui versent des aides en violation du devoir de notification de l’article 93, paragraphe 3, du traité au détriment de ceux qui notifient les aides à l’état de projet. Dès lors, il n’était pas nécessaire que la motivation de la décision attaquée contînt une appréciation actualisée des effets des aides instituées et non notifiées à l’état de projet”.

¹⁴⁴ RODRIGUEZ CURIEL (1998) “*Actual concepto de Ayuda de Estado (Artículo 92.1 del Tratado CE)*”, pág. 10; *ibíd.* (1990) “*Ayudas de Estado a Empresas Públicas*”, pág. 78

¹⁴⁵ As. 102/87, Francia – Comisión (Codevi), apdo 19. V.t. As. C-278/92, Hytasa, apdo 40

¹⁴⁶ As. C-142/87, Bélgica – Comisión (Tubemeuse), apdo 35

¹⁴⁷ SCHINA (1987) “*State aids under the EEC Treaty: Articles 92 to 94*”, pág. 36: “*Although Article 92 does not expressly mention the threat to affect trade, practical considerations require that this case, too, meets the tests of incompatibility of state aid with the common market. In fact, as State Aid must be notified to the Commission before their implementation, only an assessment of potential effects on trade between Member States is possible at this stage*”. Vid el as T-156/04, EDF – Comisión “*144. A efectos de la calificación como ayuda de Estado de una medida nacional, no es necesario acreditar la incidencia real de la ayuda en los intercambios comerciales entre los Estados miembros y el falseamiento efectivo de la competencia, sino únicamente examinar si tal ayuda puede afectar a dichos*

Comisión no tiene que demostrar la incidencia real sobre los intercambios y la competencia, basta con demostrar la posibilidad de que la medida los afecte.

- La valoración de la afectación de los intercambios ha de hacerse a partir de la situación de competencia existente sobre el mercado común antes de que la medida litigiosa sea adoptada¹⁴⁸
- Los efectos de varias distorsiones de la competencia sobre los intercambios intracomunitarios no se neutralizan mutuamente sino que, por el contrario, tienen efecto acumulativo, por lo que la violación por un Estado miembro del artículo 92 no justifica la violación por otros Estados de dicho precepto¹⁴⁹.
- La afectación de los intercambios y el falseamiento de la competencia intracomunitaria han de ser sensibles¹⁵⁰.

intercambios y falsear la competencia (véase la sentencia del Tribunal de Justicia de 10 de enero de 2006, Cassa di Risparmio di Firenze y otros, C-222/04, Rec. p. I-289, apartado 140, y la jurisprudencia citada)”

¹⁴⁸ As. 173/73, Italia – Comisión aptdo 36: “Considerando, por lo que respecta al argumento de que las cargas sociales que recaen sobre los empresarios del sector textil son más elevadas en Italia que en los demás Estados miembros, que al aplicar el apartado 1 del artículo 92 es preciso tener en cuenta la situación de competencia existente en el mercado común antes de que se adoptara la medida controvertida”

¹⁴⁹ As. 78/76, Steinike & Weinlig – Alemania, aptdo 24: “Considerando que el posible incumplimiento por parte de un Estado miembro de una obligación que le incumbe en virtud del Tratado, en relación con la prohibición del artículo 92, no puede justificarse por el hecho de que otros Estados miembros incumplan igualmente dicha obligación; que el efecto de varias distorsiones de la competencia sobre los intercambios entre los Estados miembros no puede neutralizarse recíprocamente, sino que al contrario, es de naturaleza acumulativa, lo cual aumenta sus consecuencias perjudiciales para el mercado común”.

¹⁵⁰ Vid As. 248/84, Alemania – Comisión, aptdo 18: “Tratándose de un programa de ayudas, la Comisión puede limitarse a estudiar las características del programa en cuestión para apreciar si, por la cuantía o por el elevado porcentaje de las ayudas, por las características de las inversiones fomentadas o por otras circunstancias previstas por el programa, éste concede una ventaja sensible a los beneficiarios en relación con sus competidores y puede aprovechar sustancialmente a empresas que participan en los intercambios entre Estados miembros”; As. 67/85, Van der Kooy – Comisión, aptdo 58: “Por lo tanto, una reducción de aproximadamente un 5,5% en el precio del gas, acordada por los poderes públicos, repercute sensiblemente en el coste total de producción y supone una baja artificial de los precios de los productos de que se trata”; As. 47/69, Francia – Comisión, aptdo 16 “una ayuda propiamente dicha, aunque contraria al ordenamiento jurídico comunitario, puede no

- La cuantía relativamente reducida de una ayuda o el tamaño relativamente modesto de la empresa beneficiaria no excluye a priori la posibilidad de que se vean afectados los intercambios intracomunitarios¹⁵¹.

Como dice la Comisión¹⁵², en 2003 la DG Competencia abrió un intenso debate interno sobre el modo de determinar qué ayudas no es probable que produzcan efectos significativos sobre la competencia, sin por ello dejar de ejercer un control estricto de las ayudas que falsean la competencia. Parece lógico concentrarse en los casos en que hay más probabilidades de que se vean afectados negativamente otros Estados miembros.

De resultas de este debate, se han previsto dos instrumentos complementarios.

El primero se basa fundamentalmente en la limitada cuantía de la ayuda y sus objetivos. Parte de la premisa de que no todas las ayudas tienen repercusiones apreciables sobre los intercambios comerciales y la competencia entre Estados miembros, por lo que siempre que los otros factores sean idénticos, cuanto menor sea la cuantía de la ayuda, menor será el falseamiento de la competencia que puede provocar. Si el importe de la ayuda es suficientemente pequeño, puede que ello baste para considerarla como una ayuda de *minimis*, introducido por la Comisión en 1992. Dicha norma fija un umbral absoluto de ayuda, por debajo del cual puede considerarse inaplicable el apartado 1 del artículo 107 TFUE, quedando la ayuda exenta del requisito de notificación previa a la Comisión en virtud del artículo 107.3

alterar sustancialmente los intercambios entre Estados y ser, por tanto, reconocida admisible...”

¹⁵¹ As. T-214/95 Het Vlaamse Gewest (Región de Flandes) – Comisión, apdos 48-49 “48 Según reiterada jurisprudencia, la cuantía relativamente reducida de una ayuda o el tamaño relativamente modesto de la empresa beneficiaria no excluyen a priori la posibilidad de que se vean afectados los intercambios comerciales entre Estados miembros (sentencias del Tribunal de Justicia de 21 de marzo de 1990, Bélgica/Comisión, C-142/87, Rec. p. I-959, apartado 43, y de 14 de septiembre de 1994, España/Comisión, asuntos acumulados C-278/92, C-279/92 y C-280/92, Rec. p. I-4103, apartados 40 a 42). 49 Incluso una ayuda de cuantía relativamente reducida puede afectar a los intercambios comerciales entre Estados miembros cuando el sector en el que la empresa opera se caracteriza por una fuerte competencia, como ocurre en el presente caso (sentencias del Tribunal de Justicia de 11 de noviembre de 1987, Francia/Comisión, 259/85, Rec. p. 4393, apartado 24, y de 21 de marzo de 1991, Italia/Comisión, C-303/88, Rec. p. I-1433, apartado 27)”

¹⁵² XXXIII IPC, pág. 80

TFUE. De conformidad con el actual Reglamento¹⁵³, las ayudas de hasta 200.000 euros concedidas durante cualquier período de tres ejercicios fiscales no se considerarán como ayuda estatal.

El segundo instrumento se basa más en consideraciones sectoriales y consiste en determinar en qué actividades es más limitado el comercio interior entre los Estados miembros. En efecto, los sectores que producen bienes y servicios no comercializables no pueden afectar directamente a la producción de otros Estados miembros. En cambio, sí es posible que se impida la entrada de competidores extranjeros. Este riesgo puede limitarse tomando las medidas necesarias para garantizar que la ayuda se concede en condiciones no discriminatorias. Además, se fijan condiciones adicionales para evitar que haya operadores individuales de un sector que se beneficien indebidamente de la ayuda.

4. PROCEDIMIENTO EN LAS AYUDAS DE ESTADO

Las normas sobre procedimiento en las ayudas de Estado se contienen en el Reglamento (CE) n° 659/1999 del Consejo, de 22 de marzo de 1999¹⁵⁴, que ha sido modificado por el Reglamento (CE) N° 734/2013 del Consejo, de 22 de julio de 2013. El citado Reglamento desarrolla el artículo 93 del TCE¹⁵⁵, recogiendo además la abundante jurisprudencia consolidada del TJUE.

El artículo 108 del TFUE dice lo siguiente:

¹⁵³ Reglamento (CE) no 1998/2006 de la Comisión, de 15 de diciembre de 2006, relativo a la aplicación de los artículos 87 y 88 del Tratado CE a las ayudas de minimis (DO L 379 de 28.12.2006). Está prevista su aplicación hasta 31 de diciembre de 2013, sin que hasta la fecha se haya publicado el Reglamento que lo sustituya.

¹⁵⁴ Reglamento (CE) N° 659/1999 del Consejo, de 22 de marzo de 1999 por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 93 del Tratado CE (DO L83/1 de 27.3). En adelante, “el Reglamento de procedimiento”

¹⁵⁵ Actualmente, artículo 108 del TFUE

1. La Comisión examinará permanentemente, junto con los Estados miembros, los regímenes de ayudas existentes en dichos Estados. Propondrá a éstos las medidas apropiadas que exijan el desarrollo progresivo o el funcionamiento del mercado interior.

2. Si, después de haber emplazado a los interesados para que presenten sus observaciones, la Comisión comprobare que una ayuda otorgada por un Estado o mediante fondos estatales no es compatible con el mercado interior en virtud del artículo 107, o que dicha ayuda se aplica de manera abusiva, decidirá que el Estado interesado la suprima o modifique en el plazo que ella misma determine.

Si el Estado de que se trate no cumpliera esta decisión en el plazo establecido, la Comisión o cualquier otro Estado interesado podrá recurrir directamente al Tribunal de Justicia de la Unión Europea, no obstante lo dispuesto en los artículos 258 y 259.¹⁵⁶ [...] ¹⁵⁷

3. La Comisión será informada de los proyectos dirigidos a conceder o modificar ayudas con la suficiente antelación para poder presentar sus observaciones. Si considerare que un proyecto no es compatible con el mercado interior con arreglo al artículo 107, la Comisión iniciará sin demora el procedimiento previsto en el apartado anterior. El Estado miembro interesado no podrá ejecutar las medidas proyectadas antes que en dicho procedimiento haya recaído decisión definitiva”

Como vemos, el artículo 108 TFUE tiene tres apartados: el primero de ellos, referido a las ayudas existentes, da competencia a la Comisión para, tras un procedimiento de examen contradictorio descrito en el apartado segundo, obligar al Estado Miembro a suprimir ó a modificar las ayudas de Estado en el plazo que determine la Comisión. El segundo de ellos se refiere a las ayudas abusivas, y el tercer apartado instituye un control preventivo respecto a los proyectos de ayudas de Estado nuevas – ó de modificación de ayudas de Estado ya existentes. Este apartado ha sido objeto de una serie de pronunciamientos por parte del TJUE, y ha estado sujeto a una controversia importante.

El procedimiento no es único, ya que depende de que la ayuda sea nueva o existente;

¹⁵⁶ Referidas al incumplimiento por el Estado Miembro de las obligaciones que le incumben en virtud del TFUE.

¹⁵⁷ El artículo 88.2 prevé además un procedimiento excepcional, en el cual un Estado Miembro puede solicitar del Consejo que declare por unanimidad la compatibilidad de una ayuda, sobre la base de circunstancias excepcionales concurrentes.

así como que haya sido notificada o no. Por tanto, hemos de distinguir estos conceptos, con las consecuencias jurídicas que entrañan la notificación, o la falta de ésta.

El Reglamento de procedimiento define las ayudas nuevas como¹⁵⁸ *“toda ayuda, es decir, los regímenes de ayudas y ayudas individuales, que no sean ayuda existente, incluidas las modificaciones de ayudas existentes”*.

La ayuda nueva se define, por tanto, por exclusión de la existente, siendo estas últimas, en síntesis:

- a) las ayudas que existiesen antes de la incorporación del Estado Miembro, y que se sigan aplicando tras el Acta de Adhesión;
- b) las ayudas notificadas a la Comisión, y que ésta autorice expresamente, o bien para las que transcurra el plazo de dos meses desde la notificación sin que la Comisión hubiera adoptado una decisión¹⁵⁹, ya sea ésta de compatibilidad o de incompatibilidad
- c) las ayudas no notificadas para las que haya transcurrido el plazo de prescripción de la acción de recuperación, de diez años¹⁶⁰

El Reglamento distingue entre cuatro procedimientos: los tres primeros, referidos a las ayudas nuevas – los aplicables a los regímenes de ayudas notificadas¹⁶¹; a las ayudas no notificadas, o ilegales¹⁶²; y a las ayudas abusivas¹⁶³ – y el cuarto de ellos,

¹⁵⁸ Art 1.c) del Reglamento de procedimiento

¹⁵⁹ Art 4.5 del Reglamento de procedimiento

¹⁶⁰ Art 15 del Reglamento de procedimiento

¹⁶¹ Capítulo II del Reglamento

¹⁶² E.d., *“Cualquier nueva ayuda que se lleve a efecto contraviniendo lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 93 del TCE”*. El procedimiento se regula en el capítulo III del Reglamento

¹⁶³ Capítulo IV del Reglamento

el procedimiento aplicable a las ayudas existentes¹⁶⁴.

4.1. Procedimiento aplicable a las ayudas notificadas. Examen previo e investigación formal.

El Reglamento recoge la interpretación del artículo 108.3 TFUE que se contiene ya en la sentencia Lorenz¹⁶⁵, reiterada en las sentencias de la misma fecha Markmann, Nordsee y Lohrey¹⁶⁶.

Ante todo ha de señalarse que el artículo 108.3 TFUE establece dos obligaciones para cualquier Estado Miembro que pretenda introducir una ayuda:

- por un lado, el proyecto de ayuda ha de ser notificado con tiempo suficiente a la Comisión¹⁶⁷, al objeto de que ésta pueda formarse una primera opinión sobre la conformidad parcial ó total con el TFUE, de los proyectos que le notifiquen, y presentar las observaciones pertinentes.
- por otro lado, una vez presentado dicho proyecto, tiene una obligación de *standstill*¹⁶⁸, lo que significa que “*El Estado miembro interesado no podrá ejecutar las medidas proyectadas antes que en dicho procedimiento haya recaído decisión definitiva*”. Se trata de esperar, por tanto, sin ejecutar las medidas, hasta que la Comisión adopte una decisión. A esta obligación de *standstill* del Estado Miembro le corresponde, paralelamente, la obligación de la Comisión de actuar con diligencia, ya que puede existir una necesidad perentoria de ejecutar la medida por parte del Estado Miembro.

¹⁶⁴ Capítulo V del Reglamento

¹⁶⁵ As. 120/73, de 11 de diciembre de 1973

¹⁶⁶ Sentencias de 11 de diciembre de 1973 As. 121/73, Markmann AG – Alemania; 122/73, Nordsee GmbH – Alemania; y 141/73, Lohrey – Alemania.

¹⁶⁷ Artículo 2 Reglamento

¹⁶⁸ Art 3 Reglamento.

El incumplimiento de cualquiera de estas dos obligaciones convierte a la ayuda, notificada o no, en ilegal¹⁶⁹.

En cuanto al carácter de la última frase del artículo 108.3 TFUE, el TJUE dice que, tal y como señaló en el asunto 6/64¹⁷⁰, la prohibición de puesta en ejecución de la medida que establece dicho artículo tiene efecto directo y engendra derechos a favor de los justiciables, que las jurisdicciones nacionales deben salvaguardar.

- Que tenga efecto directo significa que es inmediatamente aplicable sin que la Comisión tenga que notificarlo. Su consecuencia es que obliga al Estado miembro a no poner en práctica la medida: si ésta no ha sido notificada, la prohibición es incondicional; si se ha notificado, hasta que transcurra el plazo de reflexión; y si se abre el procedimiento contradictorio, hasta que recaiga la decisión. Este efecto directo se sobrepone a las normas de derecho nacional, que no pueden ser opuestas a dicha obligación. Pertenece al orden jurídico interno de cada Estado miembro determinar el procedimiento jurídico que conduzca a dicho resultado

- Por otro lado, que engendre derechos a favor de los particulares significa que otorga legitimación a éstos para que puedan acudir a los tribunales ordinarios para la defensa de sus derechos. Como dice el Abogado General JACOBS¹⁷¹:

“...de ello se deriva que en caso de incumplimiento de la prohibición, por haberse ejecutado una nueva ayuda sin haberse notificado o porque la ayuda notificada fue ejecutada antes de haber sido aprobada por la Comisión, los órganos jurisdiccionales nacionales deben hacer efectiva la prohibición a petición de la parte interesada(...) al hacer efectiva la prohibición, es evidente que dichos órganos no tienen que limitarse a medidas de procedimiento, consistentes en bloquear provisionalmente la posterior ejecución de la ayuda. Por el contrario, están obligados a resolver que todas las medidas que se hayan adoptado infringiendo la última frase del artículo 93 son ilegales y a adoptar todas las medidas adecuadas posibles, incluida la restitución de la ayuda ya concedida. Sólo de este modo pueden satisfacer la exigencia de facilitar un recurso efectivo, exigencia inherente al concepto de derecho que puede invocarse directamente”.

¹⁶⁹ Artículo 1.f) del Reglamento

¹⁷⁰ As 6/64, Costa - Enel

¹⁷¹ CAG as C-301/87, Francia - Comisión (Boussac), aptdo 37

- Para la Comisión, la falta de notificación de una ayuda de Estado la convierte automáticamente en ilegal, dado que no se ha observado la norma de procedimiento del artículo 108.3, que al ser imperativa y tener carácter de orden público, determina la ilegalidad *per se* de las ayudas de Estado en litigio, pudiendo la Comisión declarar su ilegalidad sin necesidad de examinar si, en el fondo, es o no compatible con el artículo 107 TFUE. Es más, la Comisión afirma que ante una ayuda de Estado no notificada, carece de competencia para considerar la compatibilidad de dicha ayuda de Estado con el mercado común¹⁷², y “*ni siquiera el TJUE puede regularizar a posteriori los vicios de que adolecen las ayudas de Estado*”¹⁷³. Por consiguiente, “*la ilegalidad por vicios de forma priva de sentido a cualquier examen del fondo y justifica por sí misma la sanción de la restitución*”¹⁷⁴.

La normativa distingue entre dos procedimientos: un procedimiento preliminar, de examen previo de la notificación; y un procedimiento de investigación formal, que se abre, en su caso, a la conclusión del primero.

a) Examen previo de la notificación

El artículo 4 del Reglamento regula un procedimiento de examen previo, destinado a que la Comisión examine el proyecto de ayuda y adopte una decisión preliminar acerca de su consideración como ayuda o su compatibilidad con el TFUE. Se trata de un procedimiento breve, ya que su plazo es de dos meses desde su notificación, transcurridos los cuales la Comisión ha de haber adoptado una decisión, favorable o no. De no hacerlo, existe silencio positivo, y la ayuda notificada pasa a ser existente, pudiendo el Estado Miembro ejecutar la medida¹⁷⁵. Este plazo es prorrogable tan sólo por consentimiento de la Comisión y del Estado Miembro¹⁷⁶.

¹⁷² Vid CAG Asunto C-354/90, punto 19

¹⁷³ Vid JACOBS, CAG Asunto C-301/87, “Boussac”, pto. 10

¹⁷⁴ Vid JACOBS, CAG Asunto C-301/87, “Boussac”, pto. 26

¹⁷⁵ Formalmente el artículo 4.6 regula una prórroga, ya que para ejecutar las medidas el Estado Miembro ha de informar a la Comisión, la cual podrá, en el plazo de 15 días laborables desde que reciba la notificación, adoptar una decisión.

¹⁷⁶ Así, vid el As. 312/90, España – Comisión (Cenemesa), apartados 18 – 19, en el que se cuestionaba

La Comisión, que puede requerir información al Estado Miembro, tras el examen previo, puede adoptar una de estas decisiones respecto de la medida:

- Declarar que no constituye ayuda¹⁷⁷
- Declarar que constituye ayuda, pero que no existen dudas respecto de su compatibilidad con el mercado común, en cuyo caso emitirá una “decisión de no formular objeciones”
- Incoar el procedimiento de investigación formal, cuando entienda que la medida notificada plantea dudas respecto a su compatibilidad con el mercado común.

b) Procedimiento de investigación formal.

En caso de que la Comisión considere que la medida puede constituir una ayuda no compatible con el mercado común, lo comunicará al Estado miembro y al resto de partes interesadas, invitándoles a presentar observaciones en plazo en general no superior a un mes, salvo prórroga. La Decisión de incoar el procedimiento de investigación formal, dice el artículo 6 del Reglamento, *“deberá resumir las principales cuestiones de hecho y de derecho, incluir una valoración inicial de la Comisión en cuanto al carácter de ayuda de la medida propuesta y exponer las dudas sobre su compatibilidad con el mercado común”*. Con este acto la Comisión finaliza el procedimiento previo y abre formalmente un procedimiento inquisitivo.

Las observaciones recibidas por la Comisión de las partes interesadas se comunicarán al Estado Miembro, que podrá conocer la identidad de la parte que las haya efectuado, salvo que ésta solicite que no se revele su identidad. El Estado miembro podrá replicar dichas observaciones en un plazo no superior a un mes.

la calificación de una ayuda como existente transcurridos más de dos meses desde la notificación

¹⁷⁷ Si la Comisión ha formado un juicio favorable, y por ello no estima procedente abrir el procedimiento contradictorio, no está obligada a adoptar una Decisión (en el sentido del artículo 189 TCE), ya que ésta se reserva como el acto que pone fin al procedimiento contradictorio, aunque debe notificárselo al Estado Miembro. El Estado Miembro, como hemos dicho, puede ejecutar la medida con preaviso. Ahora bien, ello no implica que la medida sea compatible con el TCE: la medida pasa de ser proyecto a ser medida existente, sometida al control permanente de la Comisión (artículo 93.1 TCE)

El Reglamento (UE) 734/2013 ha ampliado las facultades de la Comisión en la instrucción del procedimiento inquisitivo, que hasta ahora se limitaban a solicitar información a los Estados miembros, posibilitando que pueda requerirse, en determinados casos, información a terceros. Con ello se persigue, dice el Reglamento, *“garantizar que la Comisión tiene poder, a efectos de la aplicación de las normas sobre ayudas estatales, para solicitar toda la información de mercado necesaria de cualquier Estado miembro, empresa o asociación de empresas si tiene dudas sobre la compatibilidad de la medida en cuestión con las normas de la Unión y por ello ha iniciado un procedimiento de investigación formal. En particular, la Comisión hará uso de esta facultad en aquellos casos en que resulte necesaria una evaluación sustancial compleja”*.

Así, el artículo 6.bis – que se introduce por el citado Reglamento – establece que *“tras incoar el procedimiento de investigación formal, en particular respecto de los casos técnicamente complejos objeto de una evaluación sustancial, la Comisión podrá solicitar, si la información facilitada por el Estado miembro interesado en el curso de la investigación previa no fuera suficiente, a otro Estado miembro, una empresa o una asociación de empresas que facilite toda la información de mercado necesaria para poder completar su evaluación de la medida en cuestión”*.

La posibilidad de recabar información a terceros no se contempla con generalidad, ya que la Comisión sólo podrá solicitar información en dos casos. El primero de ellos, *“a) si se limita a procesos de investigación formal que hayan sido identificados por la Comisión como ineficaces hasta la fecha”*, es decir, cuando la Comisión se encuentre con que la información facilitada por el Estado miembro no es suficiente para que la Comisión forme su juicio, y el procedimiento de investigación formal se revele por tanto ineficaz, y *“b) en lo que se refiere a los beneficiarios de la ayuda, si el Estado miembro interesado acepta la solicitud”*. En este caso, dice el Reglamento, la Comisión no sólo necesita la autorización del Estado miembro *“habida cuenta de las relaciones especiales entre los beneficiarios de la ayuda y los Estados miembros en cuestión”*, sino que *“la Comisión sólo debe poder solicitar información a un beneficiario de la ayuda de acuerdo con el Estado miembro interesado”*.

El Reglamento establece que la Comisión debe seleccionar a los destinatarios en base

a criterios objetivos, y ha de requerirse una muestra suficientemente amplia para garantizar que las respuestas recibidas sean representativas. La información solicitada debe consistir concretamente en datos fácticos de la sociedad y del mercado y análisis basados en hechos del funcionamiento del mercado.

El artículo 6 bis, en sus apartados 4 a 8 establece el procedimiento a seguir para requerir la información, que se iniciará mediante una simple petición – otorgando un plazo razonable para su entrega – en el caso del Estado miembro, un mes – al Estado miembro o a una empresa o asociación de empresas. En el caso de las empresas o asociaciones de empresas está previsto que el requerimiento de información se realice mediante una Decisión, en cuyo caso es recurrible ante el TJUE.

En caso de que el Estado miembro no facilite la información, o ésta esté incompleta, se le envía un recordatorio. Si es la empresa o la asociación de empresas las que no facilitan la información, o la facilitan de forma incompleta, el Reglamento prevé la imposición de multas y multas coercitivas. Las primeras, que pueden llegar hasta el 1% del volumen anual de negocios, se imponen cuando las empresas o asociaciones, dolosamente o por negligencia grave faciliten información incorrecta, engañosa o incompleta, o no la faciliten en plazo. Las segundas, las multas coercitivas, se podrán imponer cuando las empresas o asociaciones de empresas no faciliten la información requerida de forma completa o correcta. Su importe no podrá superar el 5% del volumen de negocios medio diario realizado durante el ejercicio social anterior por cada día laborable de retraso.

Por último, el Reglamento de 1999 – modificado por el de 2013 – prevé que antes de adoptar una Decisión, la Comisión dará al Estado miembro interesado la oportunidad de exponer su punto de vista, en un plazo que no debe ser superior a un mes, sobre la información recibida por la Comisión y facilitada al Estado miembro.

A la vista de toda la información disponible, junto con las alegaciones del Estado miembro interesado a la información recabada por la Comisión, y a las observaciones del resto de partes interesadas, la Comisión concluye el procedimiento mediante una Decisión, que puede declarar:

- Que la medida no constituye ayuda, o bien que constituyendo ayuda es compatible con el mercado común (decisión positiva), previa modificación, en su caso, por el Estado Miembro interesado. La Comisión puede, antes de dar el visto bueno, establecer condiciones para su compatibilidad, así como imponer obligaciones al Estado Miembro, condicionando su compatibilidad al cumplimiento de éstas.
- Que la medida no es compatible con el mercado común, en cuyo caso adoptará una decisión negativa, cuyo contenido es que no se ejecute la ayuda.

El plazo para emitir la decisión, tanto positiva como negativa, es de dieciocho meses después de iniciado el procedimiento – salvo acuerdo de ambas partes – transcurridos los cuales el Estado miembro podrá solicitar que la Comisión adopte una Decisión basándose en la información de que disponga. En ese caso, la Comisión dispone de dos meses para emitir dicha decisión, siendo ésta negativa si la información suministrada no es suficiente para declarar la compatibilidad.

4.2. Procedimiento aplicable a las ayudas ilegales

Las ayudas ilegales, como más arriba hemos dicho, son aquéllas que se ejecutan sin previa notificación a la Comisión. La ilegalidad de éstas no exige necesariamente una conducta dolosa en el Estado Miembro; antes al contrario, el Estado Miembro puede no notificarlas por tener la convicción de que las medidas no constituyen ayuda o que, constituyendo ayuda, son compatibles con el mercado común. En todo caso, su sanción es la nulidad, y su consecuencia la recuperación de la ayuda por el Estado Miembro de los beneficiarios.

El procedimiento aplicable a las ayudas ilegales se inicia siempre por la recepción de una información, de cualquier origen; ya sea de otro Estado Miembro, de particulares – ya sean competidores, o denunciantes –, o de información escrita (proyectos de ley, noticias de prensa...). En todo caso, el Reglamento impone a la Comisión que una vez conocida la información proceda a su examen “sin demora”, y que en caso necesario, solicite información al Estado Miembro. En tal caso, la Comisión pide a dicho Estado miembro aclaraciones acerca de determinados hechos que han llegado a su conocimiento, otorgándole un plazo para su envío. Transcurrido este plazo sin

recibir la contestación, o bien recibiendo ésta de forma incompleta, la Comisión enviará un recordatorio al Estado Miembro para que envíe o en su caso complete la información, otorgándole un plazo adicional. Si tras expirar este plazo el Estado Miembro no hubiera enviado la información, entonces la Comisión emite un requerimiento de información, el cual indicará la información solicitada y fijará el plazo pertinente para su entrega.

Los pasos a seguir por la Comisión, a continuación, son los siguientes:

- a) Se otorga al Estado Miembro interesado la posibilidad de presentar observaciones.
- b) Podrá emitir un requerimiento de suspensión, es decir, requerir al Estado miembro, mediante Decisión, que suspenda toda concesión de ayuda ilegal en tanto en cuanto la Comisión no se pronuncie sobre la compatibilidad de la ayuda con el mercado común
- c) Podrá emitir un requerimiento de recuperación provisional de la ayuda ilegalmente otorgada, en tanto no se pronuncie sobre la compatibilidad de ésta con el TFUE, siempre que concurren ciertas circunstancias¹⁷⁸.

Una vez notificado el inicio del procedimiento, la Comisión, al igual que en el caso de las ayudas notificadas, realizará la instrucción, en la que solicitará al Estado Miembro cuantos datos y justificantes necesite para la resolución¹⁷⁹.

Finalizado el procedimiento, la Comisión emitirá una Decisión, en los mismos términos de las que hemos visto respecto de las ayudas notificadas: que no exista

¹⁷⁸ Las circunstancias son (artículo 11.2): - que de acuerdo con una práctica establecida no existan dudas sobre el carácter de ayuda de la medida de que se trate; - que sea urgente actuar; - que exista *periculum in mora*: grave riesgo de causar un perjuicio considerable e irreparable a un competidor.

¹⁷⁹ En este sentido, la diferencia entre las ayudas notificadas y no notificadas no está en la existencia de un procedimiento distinto – a salvo de las medidas cautelares que sea necesario adoptar para las ayudas no notificadas –. La sentencia Italia – Comisión, As. 173/73 estableció que la Comisión puede utilizar el procedimiento del apartado 2 del artículo 93 TCE cuando la ayuda de Estado no se ha notificado, aunque no tiene que hacer de igual condición las ayudas no notificadas y las notificadas, de forma que no tiene por qué otorgar plazo alguno a las primeras: en ello consiste la sanción a un EM que ignora las exigencias del artículo 93, como dice el TJUE.

ayuda o que ésta sea compatible; así como que pueda existir ayuda y ser incompatible, en cuyo caso abrirá el procedimiento de investigación formal.

4.3. Procedimiento aplicable a las ayudas aplicadas de manera abusiva

Las ayudas abusivas se definen en el artículo 1.g) del Reglamento como *“las ayudas utilizadas por el beneficiario contraviniendo una decisión adoptada en virtud del apartado 3 del artículo 4 o de los apartados 3 o 4 del artículo 7 del presente Reglamento”*, es decir, cuando la ayuda ha sido autorizada de forma condicionada por la Comisión bajo determinadas condiciones que a la postre no se respetan por el Estado miembro. Respecto de éstas, el artículo 16 del Reglamento se remite al procedimiento de investigación formal, del artículo 4.4, siendo de aplicación *mutatis mutandis* las disposiciones de éste, y sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 23 del Reglamento, respecto de la posibilidad del recurso por incumplimiento ante el TJUE.

4.4. Procedimiento aplicable a las ayudas existentes

Por último, respecto del procedimiento aplicable a las ayudas existentes, más arriba definidas

La ayuda nueva se define por exclusión de la existente, siendo estas últimas, en síntesis:

- a) las ayudas que existiesen antes de la incorporación del Estado Miembro, y que se sigan aplicando tras el Acta de Adhesión;
- b) las ayudas notificadas a la Comisión, y que ésta autorice expresamente, o bien para las que transcurra el plazo de dos meses desde la notificación sin que la Comisión hubiera adoptado una decisión¹⁸⁰, ya sea ésta de compatibilidad o de incompatibilidad
- c) las ayudas no notificadas para las que haya transcurrido el plazo de prescripción

¹⁸⁰ Art 4.5 del Reglamento de procedimiento

de la acción de recuperación, de diez años¹⁸¹

El procedimiento que establece el Reglamento se contiene en los artículos 17 a 19, y se basa en un examen permanente de los regímenes de ayudas existentes, para lo cual la Comisión ha de recabar del Estado miembro toda la información necesaria para revisar, en cooperación con éste, los regímenes de ayudas existentes, conforme establece el artículo 108.1 del TFUE.

El procedimiento previsto en el Reglamento es el siguiente:

- Cuando la Comisión considere que un régimen de ayudas no es compatible con el artículo 107 del TFUE, o bien ha dejado de ser compatible, emitirá una recomendación en la que propondrá al Estado miembro las medidas apropiadas para la modificación de la ayuda existente. Las medidas propuestas por la Comisión pueden consistir en: a) la modificación de fondo del régimen de ayudas; b) el establecimiento de requisitos de procedimiento para la obtención de dichas ayudas, o bien c) la supresión de dicho régimen de ayudas.
- El Estado miembro puede aceptar las medidas propuestas, en cuyo caso informará de su decisión a la Comisión, y se obliga a aplicar la modificación – o en su caso, la supresión de las ayudas –.
- En caso de que el Estado miembro no aceptase las medidas propuestas, lo comunicará a la Comisión, la cual, a la vista de los argumentos del Estado miembro, si continúa estimando que las medidas propuestas son necesarias, incoará el procedimiento formal, establecido en el artículo 4.4 del Reglamento, que más arriba hemos visto.

5. COMPATIBILIDAD DE LAS AYUDAS CON EL MERCADO COMÚN

¹⁸¹ Art 15 del Reglamento de procedimiento

Las medidas que cumplen los caracteres enumerados en el apartado anterior son ayudas de Estado, y por tanto están prohibidas. Sin embargo, aun siendo ayudas prohibidas, pueden ser compatibles con el Mercado Común, en caso de que estén comprendidas en el artículo 107.2 y 3 del TFUE.

El artículo 107 distingue dos tipos de compatibilidades: las del artículo 107.2, en las que el TFUE es imperativo (“serán”), y las del artículo 107.3, en que es dispositivo (“podrán”). Dado que los artículos 107.2 y 107.3 constituyen una excepción al principio general de que la ayuda es incompatible con el mercado común, sus disposiciones han de ser interpretadas de forma restrictiva.

5.1. Ayudas compatibles *ope legis* (artículo 107.2 TFUE)

En las exenciones contempladas en este artículo, la Comisión se limita a constatar que se dan los hechos que describe la norma, para declarar la compatibilidad de la ayuda. Una vez establecido que la ayuda satisface los requisitos establecidos por la norma, la Comisión no puede denegar la autorización y ha de considerar la ayuda compatible con el mercado común. No existe, por tanto, discrecionalidad por la Comisión.

5.1.1. Ayudas de carácter social

La redacción del artículo 107.2 del TFUE es:

2. 2. Serán compatibles con el mercado interior:

“a) las ayudas de carácter social concedidas a los consumidores individuales, siempre que se otorguen sin discriminaciones basadas en el origen de los productos”

La redacción del artículo dice que estas ayudas de carácter social deben tener como beneficiarios los consumidores individuales, y no por tanto las empresas. Así, en el asunto Benedetti – Munari¹⁸² se consideró que la entrega de pan a bajo coste en beneficio de determinados grupos de bajas rentas estaba contemplada por la exención, pero no la ayuda otorgada directamente al fabricante en forma de trigo a coste subvencionado.

¹⁸² As. C-52/76, Benedetti – Munari

La ayuda debe otorgarse sin discriminación relativa al origen de los productos. El concepto de discriminación en esta sede se refiere al origen o al suministrador del producto en cuestión, no a las medidas que distinguen entre dicho producto y los productos competidores.

Toda vez que la ayuda ha de otorgarse a los individuos, no se considera que tenga carácter social cuando está disponible de forma general, por lo que cuando la ayuda se otorga a la totalidad de la población de una región, no se considera que tenga dicho carácter social. Esta característica exige, por tanto, que se discrimine respecto de los beneficiarios. El artículo tiene cierta relevancia en el caso de ayudas concedidas a líneas aéreas, supuesto que el beneficio se otorga a los consumidores finales, en cuyo caso el carácter social exige que los beneficiarios sean determinadas categorías de pasajeros (niños, minusválidos, individuos de baja renta...). Excepcionalmente, cuando la ruta cubra una región desfavorecida, principalmente islas, la ayuda puede otorgarse a toda la población.

5.1.2. Desastres naturales o acontecimientos extraordinarios

“b) las ayudas destinadas a reparar los perjuicios causados por desastres naturales o por otros acontecimientos de carácter excepcional”;

Estas ayudas son compatibles con el mercado común *de iure*, porque simplemente restablecen la posición competitiva de las empresas que se ha deteriorado por un desastre natural u otro evento extraordinario.

Por desastres naturales cabe entender aquellos fenómenos de la naturaleza como inundaciones, tornados, erupciones volcánicas, terremotos, incendios forestales, y epidemias de plantas y animales de proporciones catastróficas. En cuanto a los acontecimientos excepcionales, cabe incluir las guerras, perturbaciones civiles, explosiones nucleares, y otros casos de fuerza mayor¹⁸³, accidentes en la minería, incendios... pero no huelgas, las cuales no se consideran un fenómeno excepcional de

¹⁸³ Así, los ataques a las Torres Gemelas de septiembre de 2011 en los EEUU se consideraron como acontecimientos excepcionales a efectos de la aplicación de este artículo. Vid As. T-70/07 Cantieri Navali Termoli SpA – Comisión, apartado 59. La Comisión, asimismo, dictó una Comunicación autorizando las ayudas para compensar las pérdidas sufridas por las compañías aéreas como resultado de los ataques.

la vida económica de las sociedades occidentales.

Los requisitos de la exención son tres. Por un lado, ha de haber un nexo directo entre la ayuda y el daño causado por el evento excepcional. Además, la ayuda debe ser apropiada para reparar el daño infligido y no debe ir más allá de esta finalidad. Por último, en cuanto a la cuantía de la ayuda, ésta debe limitarse a lo que sea necesario para reparar el daño¹⁸⁴, cubriendo tanto dichos costes directos como la compensación por la pérdida económica – el lucro cesante –; sin embargo, la exención no se extiende a los costes de prevención de los desastres naturales, cuando dichos costes forman parte del proceso empresarial¹⁸⁵.

5.1.3. Ayudas a la República Federal Alemana

c) las ayudas concedidas con objeto de favorecer la economía de determinadas regiones de la República Federal de Alemania, afectadas por la división de Alemania, en la medida en que sean necesarias para compensar las desventajas económicas que resultan de tal división. Cinco años después de la entrada en vigor del Tratado de Lisboa, el Consejo podrá adoptar, a propuesta de la Comisión, una decisión por la que se derogue la presente letra.

La ayuda otorgada a la economía de determinadas regiones de la República Federal Alemana afectada por la división de Alemania se considera compatible con el mercado común conforme al artículo 107.2.c) TFUE en la medida que se requiera dicha ayuda para compensar las desventajas económicas causadas por dicha división¹⁸⁶.

Con anterioridad a la reunificación de 1990, este era el fundamento para otorgar ayudas a sitios como Berlín Oeste y las regiones fronterizas con la antigua República Democrática Alemana. Tras la reunificación alemana se intentó suprimir esta disposición, pero ni en el Tratado de Maastricht ni en el Tratado de Amsterdam se

¹⁸⁴ Así, en la comunicación sobre la ayuda para las compañías aéreas después del 11 de septiembre, la Comisión autorizó las ayudas para compensar las pérdidas sufridas por el cierre del espacio aéreo de EEUU y los costes del seguro.

¹⁸⁵ Así, v.gr., los costes de pesticidas para prevenir las epidemias del ganado o de cultivos. Sin embargo, las ayudas para prevenir condiciones atmosféricas severas pueden ser aceptables.

¹⁸⁶ Una disposición semejante se contiene en el artículo 98 del TFUE.

consiguió, debido a la resistencia alemana. Actualmente, el TFUE establece la previsión de que el Consejo pueda adoptar una Decisión por la que se derogue esta disposición, a propuesta de la Comisión, transcurridos cinco años desde la entrada en vigor del Tratado de Lisboa.

No obstante, el artículo 107.3.c) ha de interpretarse de forma restrictiva. Se limita a la compensación por las desventajas causadas por el aislamiento que trajo consigo el establecimiento o mantenimiento de la frontera, como la ruptura de comunicaciones o la pérdida de mercados como resultado de la ruptura de relaciones comerciales entre las dos partes del territorio alemán. Sin embargo, las desventajas económicas sufridas por los nuevos Länder en conjunto no han sido causadas directamente por la división geográfica de Alemania. Las diferencias en el desarrollo entre los Länder originarios y los nuevos se explican por otras causas, como los sistemas político – económicos establecidos en cada Estado en cada lado de la frontera.

La Comisión interpretó que dicha norma era aplicable a los nuevos Länder. Sin embargo, actualmente ha adoptado el punto de vista de que no hay ya justificación económica para continuar subsidiando Berlín Oeste y el área a lo largo de la antigua frontera con Alemania del este. La Comisión prefiere manejar las ayudas regionales o sectoriales de los arts. 107.3.a) – c), adoptando de forma excepcional la exención del art. 107.3.d)

5.2. Ayudas compatibles por decisión discrecional de la Comisión (artículo 107.3 TFUE)

El artículo 107.3 TFUE especifica una serie de ayudas que pueden ser compatibles, cubriendo ayudas regionales, sectoriales y horizontales, siendo el principio subyacente que la ayuda contribuya al interés comunitario. En estas exenciones, la Comisión tiene competencia exclusiva para juzgar los hechos y entender si éstos encuentran acomodo en la norma. La competencia de la Comisión es discrecional, y no es fiscalizable por el TJUE.

El TJUE dice a este respecto¹⁸⁷: *“que l’article 92, paragraphe 3, contrairement a*

¹⁸⁷ Asunto 730/79, Philip Morris – Comisión apartado 17

l'article 92, paragraphe 2, donne un pouvoir d'appréciation à la Commission en prévoyant que les aides qu'il énumère "peuvent" être considérées comme compatibles avec le marché commun".

5.2.1. Teoría de la justificación compensatoria.

Es importante mencionar en esta sede la denominada teoría de la justificación compensatoria, formulada por la Comisión, empleada por primera vez en el asunto Philip Morris, antes mencionado. La formulación es la siguiente: cuando la Comisión, en uso de su facultad discrecional, no plantee objeciones a una medida que sea ayuda de Estado, ésta debe contener una justificación compensatoria referida a que el beneficiario de la ayuda contribuya a la consecución de los objetivos comunitarios que se contienen en las derogaciones del artículo 107.3 TFUE, por encima del juego normal de las fuerzas del mercado¹⁸⁸.

En octubre de 1978 el gobierno holandés notificó a la Comisión una propuesta para otorgar una ayuda a Philip Morris Holland por importe de 6,2 millones de florines. La ayuda se proponía en el contexto de los planes de Philip Morris de concentrar su producción de cigarrillos en Holanda en Bergen-op-Zoom, cerrando su fábrica de Eindhoven. La Decisión de la Comisión de 29 de julio de 1979 no autorizó a otorgar la ayuda. PM recurrió al TJUE al objeto de anular esta Decisión, por el artículo 173 del TCE.

En lo que se refiere a las derogaciones del artículo 92.3 TCE (actual 107.3 TFUE), la posición de la Comisión, literalmente, era que *"Las excepciones a la incompatibilidad incluidas en el artículo 92.3 TCE deben ser objeto de interpretación estricta, principalmente, la ayuda sólo puede ser otorgada cuando la Comisión pueda establecer que contribuirá a alcanzar los objetivos especificados en la exención que,*

¹⁸⁸ 10º IPC, 1980, apartado 213: *"In seeking to formulate its position the Commission has developed the concept of compensatory justification, i.e. if the Commission has to use its discretionary power not to raise objection to an aid proposal, it must contain a compensatory justification which takes the form of a contribution by the beneficiary of aid over and above the effects of normal play of market forces to the achievement of Community objectives as contained in derogations of Article 92(3) EEC"*

bajo condiciones normales de mercado, las empresas beneficiarias no alcanzarían por sí mismas”¹⁸⁹.

Philip Morris alegó que la Comisión había interpretado incorrectamente las derogaciones. En particular, Philip Morris alegaba que el artículo 92.3 debía aplicarse objetivamente y de forma neutral, de manera que lo que habría de valorarse es si la ayuda fomentaba o no la inversión. Para Philip Morris la Comisión había introducido erróneamente la noción de que las derogaciones no podían otorgarse cuando las fuerzas normales del mercado fueran suficientes para asegurar la inversión sin intervención estatal.

La Comisión replicó que una derogación solo puede otorgarse si contribuye manifiestamente a alcanzar alguno de los objetivos comunitarios, ya que en caso contrario la derogación no estaría justificada. Esta posición fue confirmada por el TJUE, que desestimó el recurso. Para el TJUE:

“Este argumento no puede sostenerse. Por un lado, el artículo 92.3 TCE, al contrario del artículo 92.2, otorga un poder discrecional a la Comisión en lo que prevé que la ayuda puede ser considerada compatible con el mercado común. Por otro lado, ello podría llevar al resultado de permitir a los Estados miembros emprender acciones que llevarían a una mejora en la situación final de la empresa beneficiaria sin que fuera necesario alcanzar los objetivos previstos en el artículo 92.3 TCE [...] la Comisión, al hacer uso de su poder discrecional, debe analizar la situación económica y social en el marco del interés comunitario”

En cuanto a los detalles de las derogaciones en particular, el TJUE sostuvo que la Comisión había rechazado correctamente la exención del artículo 92.3.a) TCE, ya que, aun cuando había efectivamente un nivel de desempleo en Bergen – op – Zoom superior al del resto de Holanda, dicho desempleo no constituía un nivel anormalmente bajo en un contexto comunitario. Igualmente, la Comisión había tenido en cuenta correctamente el efecto de desplazamiento que la ayuda podría provocar, al considerar o no aplicar el artículo 93.2.b) del TCE. Por último, el TJUE confirmó el

¹⁸⁹ Decisión 79/743/EEC, de 25 de agosto de 1979 (OJ L 217): “Exemptions to incompatibility included in Article 92(3) must be strictly interpreted, notably, aid may only be granted when the Commission can establish that it will contribute to the attainment of the objectives specified in the exemption which, under normal market conditions, the recipient firms would not attain by their own actions”

criterio de la Comisión al rechazar la aplicación de la exención del artículo 92.3.c) TCE, en la medida que las fuerzas del mercado eran suficientes por sí mismas para asegurar el desarrollo normal, sin intervención del Estado miembro.

La posición de la Comisión puede resumirse como sigue: aunque la Comisión goza de una potestad discrecional considerable, otorgada por el artículo 92.3 TCE, los principios básicos del Tratado están claros. Las ayudas de Estado son en principio incompatibles con el mercado común. La potestad discrecional de la Comisión debería tan sólo ser ejercida cuando las ayudas propuestas por los Estados miembros contribuyen a alcanzar los objetivos comunitarios e intereses establecidos en el artículo 92.3 TCE. El interés nacional de un Estado miembro o los beneficios obtenidos por el receptor de la ayuda al contribuir al interés nacional no justifican por sí solo el ejercicio de la potestad discrecional de la Comisión.

5.2.2. Ayudas al desarrollo

La redacción del artículo 107.3 TFUE es la siguiente:

“3. Podrán considerarse compatibles con el mercado interior:

a) las ayudas destinadas a favorecer el desarrollo económico de regiones en las que el nivel de vida sea anormalmente bajo o en las que exista una grave situación de subempleo, así como el de las regiones contempladas en el artículo 349, habida cuenta de su situación estructural, económica y social”;

Esta excepción se refiere tan sólo a aquellas regiones en las que la situación económica es extremadamente desfavorable en relación a la UE en su conjunto, de forma que la evaluación de estos factores debe hacerse no con relación a la media nacional del Estado miembro, sino en relación al nivel de la UE.

Al considerar la ayuda, la Comisión puede tener en cuenta factores como la lejanía geográfica de la región de los principales mercados, las desventajas económicas relativas de la región, y otros factores que incrementan el coste del transporte, almacenaje, empleados no locales e infraestructura¹⁹⁰. Al objeto de satisfacer el

¹⁹⁰ Las Directrices sobre ayudas regionales marcan el umbral del 75% de la renta per cápita de la región respecto de la media comunitaria para acceder a dichas ayudas.

criterio de promover el desarrollo económico, ha de ser posible prever que la ayuda traiga al área desfavorecida un incremento de renta o reducción del desempleo. En todo caso, la Comisión ha de tener en cuenta el interés comunitario, y considerar el impacto de la ayuda en el comercio entre Estados miembros, y las repercusiones sectoriales a las que la ayuda puede dar lugar a nivel comunitario.

5.2.3. Proyectos de interés común europeo o graves perturbaciones en la economía de un Estado miembro

Son también compatibles con el mercado interior:

b) las ayudas para fomentar la realización de un proyecto importante de interés común europeo o destinadas a poner remedio a una grave perturbación en la economía de un Estado miembro;

La ayuda para promover la ejecución de un proyecto importante de interés europeo es admisible. El TJUE ha sustentado el punto de vista de la Comisión de que un proyecto no puede ser descrito de interés común europeo salvo que forme parte de un programa europeo transnacional financiado conjuntamente por un número de Estados miembros o que surja de la acción concertada de ellos para combatir una amenaza común como la contaminación ambiental¹⁹¹. Por otro lado, una medida de ayuda que beneficie principalmente a operadores económicos de un Estado miembro no puede beneficiarse de esta exención. Esta exención suele aplicarse en los casos de proyectos de I+D, así como en los casos de proyectos – como los de la televisión de alta definición – que se refieren a la formulación de niveles industriales que pueden permitir a las industrias comunitarias asegurar el pleno beneficio del mercado individual.

En cuanto a la ayuda para remediar una grave perturbación en la economía de un Estado miembro, se trata de una disposición raramente usada¹⁹². Se desprende del contexto que la perturbación ha de afectar a la economía del Estado miembro en su

¹⁹¹ Vid As. 62/87, Exécutif Régional Wallon – Comisión aptdo 22-23. As. 730/79, Philip Morris – Comisión aptdo 25

¹⁹² Así, se utilizó para justificar determinadas ayudas al empleo de varios Estados miembros durante la recesión de mediados de los años 70

conjunto, y no a una región en particular. Además, la perturbación debe ser seria, en comparación con la situación prevaleciente en la UE. Cuando la reciente crisis crediticia de 2007-2009 resultó evidente, la Comisión utilizó este artículo como base para permitir a los Estados miembros una considerable laxitud en sus estímulos fiscales para salvaguardar las instituciones financieras y los flujos monetarios en la economía. Dado que la ayuda ha de limitarse a remediar la perturbación en la economía, no puede resultar que los beneficiarios se coloquen en una situación mejor de la que habrían tenido en ausencia de la perturbación.

5.2.4. Ayudas al desarrollo de actividades o regiones económicas

c) las ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades o de determinadas regiones económicas, siempre que no alteren las condiciones de los intercambios en forma contraria al interés común;

El artículo 107.3.c) TFUE establece la compatibilidad de las ayudas otorgadas para facilitar el desarrollo de determinadas actividades o regiones económicas. Esta exención tiene un objetivo más amplio que la del apartado a), en la medida que permite el desarrollo de determinadas regiones sin estar restringido por las condiciones económicas necesarias para la aplicación de dicha exención, permitiendo por tanto a la Comisión que autorice ayudas regionales orientadas a fomentar el desarrollo económico de áreas de un Estado miembro que sufren desventaja respecto a la media nacional. Este artículo también permite la autorización de ayudas sectoriales, ayudas para PYMES y, en particular, ayudas de reestructuración para empresas en dificultad. Ha de tenerse en cuenta, no obstante, que el artículo autoriza las ayudas para el desarrollo de áreas o actividades económicas, no para el desarrollo de empresas individuales. Las ayudas otorgadas a empresas individuales deben, por tanto, tener como propósito el desarrollo del sector o región particular. En consecuencia, lo que ha de tenerse en consideración es la posición global en un sector determinado, no la posición de unas pocas empresas que operen en dicho sector. Además, las ayudas para I+D y las ayudas para protección ambiental generalmente se autorizan bajo este artículo.

El TJUE ha sostenido el punto de vista de la Comisión de que, en los sectores caracterizados por una intensa competencia internacional, las ayudas cuyo propósito

es reforzar la posición de los beneficiarios en relación con los competidores, que no se benefician de ella, implica que la ayuda no se dirige a desarrollar el sector en general. Cuando las condiciones de mercado parecen adecuadas para garantizar el desarrollo normal, la ayuda de Estado no puede considerarse que facilite el desarrollo de la actividad o el área en cuestión.

La ayuda bajo el artículo 107.3.c) se autoriza sólo bajo el supuesto de que no afecte adversamente a los intercambios intracomunitarios contrarios al interés común. La Comisión adopta el punto de vista de que los efectos beneficiosos de la ayuda deben compararse con los efectos adversos sobre las condiciones de los intercambios y el mantenimiento de distorsiones en la competencia. De acuerdo con ello, la ayuda debe limitarse al mínimo necesario¹⁹³. En particular, se tienen en cuenta los efectos de la ayuda en relación con los productos competidores. Al determinar si una ayuda es contraria al interés común, la cuestión debe considerarse cualitativamente, más que únicamente en términos cuantitativos.

5.2.5. Ayudas a la cultura y conservación del patrimonio

d) las ayudas destinadas a promover la cultura y la conservación del patrimonio, cuando no alteren las condiciones de los intercambios y de la competencia en la Unión en contra del interés común;

Este artículo fue introducido por el Tratado de Maastricht en 1992. La acción de la Unión Europea se orienta al fomento de la cooperación entre los Estados miembros y a financiar su acción en relación con la herencia cultural y artística y la creación literaria. A este respecto, el artículo 167.1 TFUE establece que “1. La Unión contribuirá al florecimiento de las culturas de los Estados miembros, dentro del respeto de su diversidad nacional y regional, poniendo de relieve al mismo tiempo el patrimonio cultural común”. La noción de cultura con el significado del artículo 107.3.d) del TFUE debe ser interpretada de forma restrictiva. La ayuda se permite tan sólo si no afecta adversamente a las condiciones de los intercambios y la competencia en la UE, de manera que sea contraria al interés común. En general, puede decirse que la Comisión ha autorizado las ayudas que tienen por objeto compensar costes de

¹⁹³ As. T-349/03, Corsica Ferries France SAS – Comisión, apartado 317

producción de actividades sin las cuales no sería viable económicamente, siempre que ello no altere las condiciones de los intercambios, y su única finalidad fuera promover la cultura.

5.2.6. Otras ayudas

Por último, están exentas, conforme al artículo 107.3.e) TFUE:

e) las demás categorías de ayudas que determine el Consejo por decisión, tomada a propuesta de la Comisión.

Conforme al artículo 107.3.e) la Comisión puede autorizar determinadas ayudas dentro de las categorías especificadas por el Consejo. El Consejo establece así la categoría de ayuda y la Comisión ejerce su potestad discrecional respecto a si la ayuda debe ser autorizada en un caso determinado, aunque los criterios establecidos por el Consejo suelen dejar poco o ningún margen para el ejercicio de la potestad discrecional. El artículo tan sólo permite que el Consejo declare que determinadas categorías de ayuda puedan ser compatibles con el mercado común, sin que ello implique que dichas categorías estén exentas de la notificación previa a la Comisión.

6. APLICACIÓN DEL ARTICULO 107 TFUE A LAS MEDIDAS FISCALES SELECTIVAS

6.1. Evolución. Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas.

Hasta 1997 los impuestos directos habían escapado ampliamente del escrutinio de las normas sobre ayudas de Estado.

El 1 de diciembre de 1997, por resolución del Consejo Europeo de los representantes de los gobiernos de los Estados Miembros, adoptaron el Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas¹⁹⁴. Toda vez que la materia objeto de regulación no es de la

¹⁹⁴ Conclusiones del Consejo ECOFIN de 1 de diciembre de 1997 sobre política fiscal - Resolución del Consejo y de los representantes de los gobiernos de los Estados miembros, reunidos en el seno del

competencia comunitaria – la fiscalidad directa es competencia exclusiva de los Estados Miembros – el Código tiene más valor de compromiso político, de declaración de intenciones – formalmente catalogado como *soft law* – que valor de norma jurídica vinculante¹⁹⁵.

La clave del Código es el concepto de *medida fiscal perniciosa*. La definición de ésta parte de un criterio general – las medidas han de implicar un nivel impositivo efectivo considerablemente inferior, incluido el tipo cero, al aplicado habitualmente en el Estado Miembro de que se trate – y de cinco parámetros alternativos que se tendrán en cuenta para su calificación, y que son los siguientes:

- a) si las ventajas se otorgan sólo a residentes, o sólo con respecto a las operaciones realizadas con no residentes, o*
- b) si las ventajas están totalmente aisladas de la economía nacional, de manera que no afectan a la base fiscal nacional, o*
- c) si las ventajas se otorgan aún cuando no exista ninguna actividad económica real ni presencia económica sustancial dentro del Estado miembro que ofrezca dichas ventajas fiscales, o*
- d) si las normas para determinar los beneficios derivados de las actividades internas de los grupos de empresas multinacionales no se ajustan a los principios internacionalmente reconocidos, concretamente a las normas acordadas por la OCDE, o*

Consejo de 1 de diciembre de 1997 relativa a un Código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas - *Fiscalidad del ahorro*. Vid, respecto del Código de Conducta, FLORINDO GIJÓN (2003) “El Código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas y su relación con el régimen comunitario de control de las ayudas estatales”, págs. 103-106.V.t. MARTIN LOPEZ (2006) “Competencia fiscal perjudicial y ayudas de Estado en la Unión Europea”; VILLAR EZCURRA (2007) “El control de ayudas de estado y la competencia fiscal desleal”; RUIBAL PEREIRA (1999) “Código de Conducta para la fiscalidad de las empresas”; BOBOKO MOICHE (2000) “Código de Conducta fiscal en el ámbito de las empresas: la armonización de la imposición directa en la Unión Europea”

¹⁹⁵¹⁹⁵ El propio Código de conducta establece, en el último Considerando, dicho valor: “Destacando que el Código de conducta es un compromiso político y que, por tanto, no influye en los derechos y obligaciones de los Estados miembros ni en las competencias respectivas de los Estados miembros y de la Comunidad tal y como se derivan del Tratado”. FLORINDO GIJÓN (2003) *op.cit.*, pág. 105 señala que en virtud del artículo 230 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea la ausencia de efectos jurídicos vinculantes impide que pueda el Tribunal de Justicia controlar –en un recurso directo– la legalidad del Código de conducta.

e) si las medidas fiscales carecen de transparencia y, en particular, si las disposiciones legales se aplican a nivel administrativo con menos rigor y sin transparencia.

Además, existiría una limitación derivada del ámbito de aplicación del Código de conducta, que sólo se aplicaría a “medidas que influyen o pueden influir de manera significativa en la radicación de la actividad empresarial dentro de la Comunidad”.

La esencia del Código de Conducta es el compromiso – el propio Código lo denomina “compromiso político” – de los Estados miembros de no introducir medidas fiscales perniciosas, por un lado, y dismantelar las existentes. Las letras C y D del Código establecen lo siguiente:

Mantenimiento del statu quo

C. Los Estados miembros se comprometen a no establecer nuevas medidas fiscales perniciosas en el sentido del presente Código. En consecuencia, respetarán los principios subyacentes del Código en la elaboración de su política futura y tendrán debidamente en cuenta la evaluación a que se refieren las letras E a I siguientes, en la valoración que hagan del posible carácter pernicioso de cualquier nueva medida fiscal.

Desmantelamiento

D. Los Estados miembros se comprometen a revisar las disposiciones y las prácticas vigentes en sus respectivos países en función de los principios subyacentes del Código y de la evaluación descrita en las letras E a I siguientes. En caso necesario, los Estados miembros modificarán dichas disposiciones y prácticas con objeto de eliminar cualquier medida perniciosa lo antes posible, teniendo en cuenta las deliberaciones del Consejo tras el procedimiento de evaluación

Adoptado este compromiso, el paso siguiente es identificar cuáles son las medidas fiscales que pudieran estar contempladas en el ámbito de aplicación del Código de Conducta. La resolución del Código de Conducta, en su letra H, prevé la creación de un grupo, el denominado Grupo Primarolo¹⁹⁶

H. El Consejo creará un Grupo para que evalúe las medidas fiscales que pudieran entrar en el ámbito de aplicación del presente Código y supervise la comunicación de

¹⁹⁶ El denominado “grupo Primarolo”, por su Presidenta desde 1998 a 2003, la Sra Primarolo, *Paymaster General* del Reino Unido.

información relativa a dichas medidas. El Consejo pide a los Estados miembros y a la Comisión que designen un representante de alto nivel y un suplente que les representen en el Grupo, que estará presidido por el representante de un Estado miembro. El Grupo, que se reunirá periódicamente, seleccionará y evaluará las medidas fiscales de conformidad con lo dispuesto en las letras E a G. El Grupo elaborará informes periódicos sobre las medidas evaluadas y los remitirá al Consejo para su consideración y, si éste lo juzga oportuno, para su publicación.

El grupo elaboró la lista de medidas susceptibles de entrar en el ámbito de aplicación del Código de conducta, sobre la base de listas elaboradas por la Comisión e informaciones de los Estados miembros.

El examen de dichas medidas se llevó a cabo en dos etapas: en la primera, se consideraron potencialmente perniciosas todas las medidas fiscales que implicaban una reducción de las cargas fiscales a determinadas actividades o sociedades en relación a las cargas fiscales generalmente aplicadas a una actividad o sociedad no cualificada en el Estado Miembro de que se trate. En la segunda etapa, sólo se califica como perniciosa dicha medida si su objeto o efecto es influir de manera significativa en la radicación de las empresas, o, dicho de otro modo, atraer inversiones extranjeras.

El Grupo concluyó en el citado informe que 66 medidas fiscales tenían efectos perniciosos. De éstas, 43 medidas se referían al territorio de los Estados miembros en los que el Tratado de la Comunidad Europea es de aplicación, incluyendo Gibraltar (15), y 23 medidas a territorios dependientes o asociados a los Estados miembros en los que el Tratado no es de aplicación.

Con posterioridad a la resolución de 1 de diciembre de 1997 el Consejo fue tomando un mayor protagonismo, por un lado, al ir clarificando en sucesivas conclusiones o declaraciones adoptadas por consenso las obligaciones de los Estados Miembros; y segundo, al erigirse en árbitro final que determinará qué medidas son perniciosas y deben dismantelarse.

Paralelamente a los trabajos acerca de la determinación de las medidas fiscales perniciosas, la resolución del Código de Conducta establecía en su letra J el solapamiento de dichas medidas con la normativa de ayudas de Estado contenida en

el TCE:

J. El Consejo observa que parte de las medidas fiscales a que se refiere el presente Código podría entrar en el ámbito de aplicación de lo dispuesto en los artículos 92 a 94 del Tratado sobre ayudas otorgadas por los Estados. Sin perjuicio de lo previsto en el Derecho comunitario ni de los objetivos del Tratado, el Consejo toma nota de que la Comisión se compromete a publicar para mediados de 1998 las directrices para la aplicación de las normas sobre ayudas de Estado a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, tras presentar un proyecto a los expertos de los Estados miembros en el marco de una reunión multilateral; el Consejo toma nota asimismo de que la Comisión se compromete a velar escrupulosamente porque se apliquen con todo rigor las normas relativas a las citadas ayudas teniendo en cuenta, entre otras cosas, los efectos negativos de dichas ayudas que queden de manifiesto al aplicar el presente Código. Asimismo, el Consejo toma nota de que la Comisión tiene intención de estudiar o de volver a estudiar cada uno de los regímenes fiscales vigentes y de los nuevos proyectos de los Estados miembros, para garantizar la coherencia e igualdad de trato en la aplicación de las normas y la persecución de los objetivos del Tratado.

Conforme a este compromiso asumido por la Comisión en la resolución de 1 de diciembre de 1997, ésta publicó el 10 de diciembre de 1998 la *Comunicación relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas*¹⁹⁷ – en adelante, la “Comunicación de 1998” – en la que indicaba los criterios de actuación en la evaluación de si las medidas pertenecientes al ámbito de la fiscalidad directa constituyen ayudas de Estado.

La elaboración de estas directrices se justifica, como hemos visto, en la “*necesidad de actuar de forma coordinada a nivel comunitario para hacer frente a la competencia fiscal perniciosa*” – que dio lugar al Código de Conducta – para lo que “*las disposiciones del Tratado en materia de ayudas estatales con su mecanismo propio contribuirán también a lograr el objetivo de lucha contra la competencia fiscal perniciosa*”. Sin embargo, el objetivo de la Comisión no se centra exclusivamente en ver si las medidas fiscales potencialmente perniciosas pueden, además, ser constitutivas de ayudas de Estado, sino en dotarse de un instrumento de análisis de cualquier medida perteneciente al ámbito de la fiscalidad directa que pudiera ser constitutiva de ayuda de Estado, y por tanto, falsear la competencia. El

¹⁹⁷ DO C 384 de 10.12.1998

objetivo, por tanto, va más allá de la lucha contra la competencia fiscal perjudicial. El apartado 2 del preámbulo de la Comunicación de 1998 así lo establece:

“2. El compromiso de la Comisión en relación con las ayudas estatales con carácter fiscal se inscribe dentro de un objetivo más amplio orientado a aclarar y reforzar la aplicación de las normas en materia de ayudas estatales, con objeto de reducir el falseamiento de la competencia en el mercado único. El principio de incompatibilidad con el mercado único y las excepciones que presentan estas normas se aplican a las ayudas «bajo cualquier forma» y, en particular, a determinadas medidas fiscales. Sin embargo, en el caso de las medidas fiscales, la calificación de ayuda en virtud del apartado 1 del artículo 92 del Tratado requiere ciertas aclaraciones que se incluirán en la presente Comunicación. Estas aclaraciones son especialmente importantes si se tienen en cuenta las obligaciones procesales que resultan de la calificación de ayuda y de las consecuencias del incumplimiento de estas obligaciones por los Estados miembros.

3. A raíz de la realización del mercado único y la liberalización de la circulación de capitales, también se ha considerado necesario examinar los efectos específicos de las ayudas concedidas en forma fiscal, así como precisar sus consecuencias a partir de su compatibilidad con el mercado común...”

Por último, señalar que en la Comunicación de 1998, la Comisión afirmó su intención de “*examinar o reexaminar, caso por caso, los regímenes fiscales vigentes en los Estados miembros*”, es decir, tanto examinar los proyectos de ayudas fiscales y las ayudas ejecutadas ilegalmente, como reexaminar los regímenes fiscales previamente aprobados, todo ello a la luz de los criterios establecidos en la citada Comunicación.

El 1 de julio de 2001, en cumplimiento de dicho compromiso, la Comisión inició las investigaciones sobre quince medidas nacionales en doce Estados Miembros. El interés de estas decisiones, señala HOCINE¹⁹⁸, residía tanto en los criterios empleados para determinar la selectividad – ya que no todos se basan en los criterios tradicionales de especificidad sectorial o regional – así como en la determinación de la ventaja, que no sólo resulta de las exenciones fiscales clásicas, sino también de prácticas administrativas discrecionales, o bien de modalidades alternativas de determinación de la base imponible.

¹⁹⁸HOCINE (2002) “*Aides fiscales: la Commission procède à l’examen approfondi du critère de la sélectivité dans le domaine de la fiscalité directe des entreprises*” págs. 85 - 86

Pueden distinguirse, en efecto, los criterios tradicionales de especificidad regional; junto a otros elementos de especificidad unidos a una tipología horizontal de las actividades económicas (común a numerosos sectores: coordinación, gestión de tesorería), o al contexto en que se ejercen (actividades intragrupo, carácter multinacional, actividades offshore). Este es el caso, principalmente, de los regímenes fiscales de Gibraltar – en el que los beneficiarios se limitan a las empresas detentadas por no residentes que desarrollan actividades offshore – de Trieste – que prevé exoneraciones fiscales tan sólo a favor de las empresas implantadas en Trieste (especificidad regional) y que ejerzan una actividad financiera (especificidad sectorial) en los países de Europa central y oriental o en los de la antigua URSS (actividades offshore); igualmente, el régimen de las sociedades de seguros en Suecia establece un régimen fiscal especial en materia de determinación de la base imponible limitada a las empresas de seguros extranjeros (especificidad fundada en la nacionalidad). Otras medidas se limitan únicamente a grupos de sociedades que responden, v.gr., a determinados criterios en términos de implantación geográfica internacional. Así, el régimen fiscal holandés de las actividades de financiación internacional permite a los grupos de sociedades establecidos en al menos cuatro países o dos continentes constituir determinadas reservas con franquicia del impuesto. El hecho de que este régimen, que no está limitado a ningún sector en particular, no sea accesible a las sociedades o grupos de sociedades que no cumplan los criterios establecidos llevó a la Comisión a expresar sus dudas respecto a la compatibilidad del artículo 87 TCE (actual 107 TFUE) con esta medida.

Por otro lado, respecto a la determinación de la ventaja fiscal, si bien ésta puede parecer evidente en el caso de exoneraciones fiscales, no lo es tanto si resulta de la aplicación de métodos alternativos de determinación de la base imponible del tipo *cost plus*. En sí mismo considerados, estos métodos no plantean problemas desde el punto de vista de ayudas de Estado; además, si bien en otro contexto, el método *cost plus* lo prevé la propia OCDE. Sin embargo, el recurso a dichos métodos no ha de tener por objetivo reducir la base imponible de las empresas que los utilizan respecto a las empresas sometidas al régimen fiscal general. La Comisión abrió el procedimiento formal de examen en cinco casos debido a que o bien no todos los costes estaban incluidos en el cálculo del *cost plus* de determinados regímenes del

tipo “centro de coordinación”; o bien debido a las circunstancias del ejercicio del poder discrecional de la Administración fiscal en dichos regímenes. Los cinco casos se referían a cuatro Estados miembros: Francia, Luxemburgo, Alemania y España.

Las Decisiones de la Comisión fueron las siguientes:

Estado miembro	Decisión
Alemania	2003/512/CE: Decisión de la Comisión, de 5 de septiembre de 2002, relativa al régimen de ayudas que Alemania ha ejecutado en favor de los centros de control y coordinación [notificada con el número C(2002) 3298]
España	2003/81/CE: Decisión de la Comisión, de 22 de agosto de 2002, relativa al régimen de ayudas estatales aplicado por España a los "centros de coordinación de Vizcaya" [Ayuda C 48/2001 (ex NN 43/2000)] [notificada con el número C(2002) 3141]
Francia	2004/76/CE: Decisión de la Comisión, de 13 de mayo de 2003, sobre el régimen de ayuda estatal ejecutado por Francia en favor de las sedes centrales y los centros de logística [notificada con el número C(2003) 1483]
Francia	2003/883/CE: Decisión de la Comisión, de 11 de diciembre de 2002, sobre el régimen de ayuda estatal C 46/2001 — Centrales de tesorería ejecutado por Francia [notificada con el número C(2002) 4827]
Irlanda	2003/601/CE: Decisión de la Comisión, de 17 de febrero de 2003, relativa al régimen de ayudas C 54/2001 (ex NN 55/2000) Irlanda — Beneficios en el extranjero [notificada con el número C(2003) 569]
Luxemburgo	2003/501/CE: Decisión de la Comisión, de 16 de octubre de 2002, relativa al régimen de ayudas estatales C 49/2001 (ex NN 46/2000) — Centros de coordinación — ejecutado por Luxemburgo [notificada con el número C(2002) 3740]
Luxemburgo	2003/438/CE: Decisión de la Comisión, de 16 de octubre de 2002, relativa al régimen de ayudas estatales C 50/2001 (ex NN 47/2000) — Sociedades de financiación — Ejecutado por Luxemburgo [notificada

	con el número C(2002) 3741]
Países Bajos	2003/515/CE: Decisión de la Comisión, de 17 de febrero de 2003, relativa al régimen de ayudas ejecutado por los Países Bajos en favor de las actividades de financiación internacional [notificada con el número C(2003) 568]
Finlandia	2002/937/CE: Decisión de la Comisión, de 10 de julio de 2002, relativa a la ayuda estatal concedida por Finlandia en favor de compañías de seguros cautivas de la región de Åland [notificada con el número C(2002) 2410]
Reino Unido	2005/77/CE: Decisión de la Comisión, de 30 de marzo de 2004, relativa al régimen de ayudas ejecutado por el Reino Unido en favor de sociedades de Gibraltar beneficiarias de tipos impositivos reducidos [notificada con el número C(2004) 928]
Bélgica	2008/283/CE: Decisión de la Comisión, de 13 de noviembre de 2007 , relativa al régimen de ayudas aplicado por Bélgica en favor de los centros de coordinación establecidos en Bélgica y que modifica la Decisión 2003/757/CE [notificada con el número C(2007) 5416]
Grecia	Régimen fiscal para las oficinas de sociedades extranjeras
Italia	2003/230/CE: Decisión de la Comisión, del 11 de diciembre de 2002, relativa al régimen de ayudas existente que Italia fue autorizada a ejecutar en favor del Centro de servicios financieros y de seguros de Trieste [notificada con el número C(2002) 4829]
Suecia	Régimen fiscal de las compañías de seguro extranjeras

Las investigaciones, que concluyeron en 2003, dieron lugar todas ellas a Decisiones negativas. En todos los casos la Comisión encontró que las medidas fiscales nacionales eran contrarias al artículo 87.1 TCE.

6.2. Aplicación del artículo 107 TFUE en sede fiscal

En tan sólo unos pocos años el panorama de la fiscalidad directa ha cambiado dramáticamente. Se reconoce ahora firmemente que las normas sobre ayudas de

Estado se aplican a las medidas fiscales; que los Estados Miembros, pese a su autonomía fiscal, han de cumplir con estas reglas, y que la Comisión puede ejercitar sus potestades de evaluar si las medidas fiscales nacionales contienen elementos de ayudas de Estado.

Como más arriba hemos visto, son incompatibles con el mercado común “*las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma*”. La circunstancia de que sea irrelevante la forma en que éstas se concedan hace que las ayudas otorgadas por medio de la fiscalidad encajen en la definición del artículo 107 TFUE. Así, la Comunicación de 1998 dice que “*Para aplicar las normas comunitarias en materia de ayudas estatales, el carácter fiscal de una medida es indiferente, ya que el artículo 92 se aplica a las medidas de ayuda «bajo cualquier forma»*”¹⁹⁹. Las ayudas que toman la forma de ventajas fiscales, por tanto, no son fundamentalmente diferentes de las ayudas distribuidas bajo otras formas (subvenciones, garantías)²⁰⁰.

Como señala NICOLAIDES²⁰¹, las normas sobre ayudas de Estado se aplican a todas las medidas públicas, incluso a aquéllas para las que no existen disposiciones especiales en el TFUE. Ello significa que la fiscalidad directa cae dentro del objetivo de la normativa sobre ayudas de Estado, aunque la Comunidad Europea adolezca de competencia general para regular las medidas fiscales nacionales que se refieren a individuos o corporaciones.

Respecto del concepto de ayuda fiscal, su característica principal es la utilización instrumental de los tributos para otorgar una ventaja selectiva a su destinatario, ya sea esta ventaja directa o indirecta. BERLIN²⁰² define éstas como: “*Todas las formas de*

¹⁹⁹ Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas (98/C 384/03), apdo 8

²⁰⁰ HOCINE (2002) “*Aides fiscales: la Commission procède...*”, pág. 85

²⁰¹ NICOLAIDES (2004) “*Fiscal State Aid in the EU: The limits of tax autonomy*”, pág. 367

²⁰² BERLIN (1987) “*Las ayudas de Estado en materia fiscal y el Derecho Comunitario*”, pág. 97. La definición deriva directamente de las sentencias del TJUE en los As. 234/84 y 40/85, junto con las CAG Lenz de esta última.

ayudas a empresas o producciones, por un Estado Miembro, por medio de su fiscalidad, para conseguir un objetivo distinto del puramente económico”.

A los efectos del presente trabajo, proponemos la siguiente definición de ayudas fiscales de Estado, también denominadas medidas fiscales selectivas: cualquier medida instrumentada a través de disposiciones de naturaleza fiscal, tanto materiales como formales, que reúna los requisitos establecidos por el artículo 107 TFUE. Se trata de una subespecie del concepto de ayudas de Estado, de la que SOLER ROIG dice que es un *“concepto amplio [...] que incluye, no sólo el ámbito de la ordenación (disposiciones normativas), sino también el de la aplicación (actuación administrativa)”*²⁰³.

El análisis de los elementos de las medidas fiscales selectivas, que antes hemos desarrollado, permite establecer las siguientes características de éstas²⁰⁴:

6.2.1. Intervención por el Estado o a través de recursos estatales

En primer lugar, respecto de los fondos públicos, en sede de MFS dicho requisito se cumple necesariamente, cuando se trata del otorgamiento de beneficios fiscales, supuesto que toda medida fiscal emana siempre de un comportamiento imputable a una autoridad pública, e implica necesariamente un empleo de fondos públicos, por la

²⁰³SOLER ROIG (2006) *“Las medidas fiscales selectivas en la jurisprudencia del TJUE sobre ayudas de Estado”*, págs. 2-3

²⁰⁴NICOLAIDES (2004) *“Fiscal State Aid in the EU: The limits of tax autonomy”*: *“In assessing the applicability of Article 87(1) to tax measures there is normally no doubt that they involve transfers of public funds (because, for example, tax reductions result in loss of tax revenue), that they confer an advantage because they reduce liabilities that are normally covered by the revenue of the beneficiary undertakings) and that they affect trade and distort competition (because the concept of trade is very wide and once trade is affected it is very easy to show that some firms in other Member States are harmed by the extra competition from lower taxes). Therefore, the core issue in most cases is whether a tax measure is selective or not; i.e. whether it relieves from taxes only certain undertakings instead of all undertakings that are normally liable to that tax. Since, however, tax systems are not uniform (i.e. they apply different rates of taxation to different sources of income) and since they apply to so many diverse activities, it is not easy to determine whether a tax measure is selective. This is of particular relevance to the recent cases in which the Commission has found that previously uncontested measures are now regarded as State aid because they apply to certain groups of companies, certain of their activities or certain geographic areas. All these are manifestations of selectivity”*

abstención a la recaudación de éstos. Así, la sentencia Banco Exterior²⁰⁵, luego reiteradamente repetida, dice que *“una medida mediante la cual las autoridades públicas conceden a determinadas empresas una exención tributaria que, aunque no implique una transferencia de fondos estatales coloque a los beneficiarios en una situación financiera más favorable que a los restantes contribuyentes, constituye una ayuda de Estado”*. Asimismo, el Abogado General JACOBS, en las Conclusiones del asunto Stardust²⁰⁶ dice: *“los fondos estatales, en el sentido del artículo 87, apartado 1, del Tratado, pueden de hecho permanecer desde el principio hasta el final en manos de las empresas beneficiarias de la ayuda. Así ocurre normalmente cuando el Estado concede ayudas mediante la renuncia a determinados ingresos”*.

Una excepción a esta regla sería cuando la normativa fiscal establece para determinados contribuyentes unas exigencias de documentación menores que los generales, que reducirían los costes de cumplimiento de las obligaciones tributarias. Este caso no conllevaría una pérdida de recursos estatales, por lo que incumpliría este requisito, y no podría ser considerado ayuda de Estado²⁰⁷.

6.2.2. Alteración de la competencia y afectación de los intercambios

En segundo lugar – cambiando el orden de exposición – respecto de la alteración de la competencia²⁰⁸ y la afectación de los intercambios, pese a la motivación impuesta

²⁰⁵ As. C-387/92, Banco Exterior de España - Ayuntamiento de Valencia, aptdo 14

²⁰⁶ Conclusiones del Abogado General JACOBS As. C-482/99, Francia – Comisión (Stardust Marine), aptdo 40

²⁰⁷ En contra, ENGELEN y GUNN (2013) *“State Aid: Towards a Theoretical Assessment Framework”*, para los que se trataría de una medida de un Estado Miembro que otorgaría claramente una ventaja, aun cuando no conllevara una pérdida de recursos estatales, por lo que caería dentro del ámbito del artículo 107.1 TFUE. En todo caso, la eventual selectividad podría estar justificada, como veremos *infra*.

²⁰⁸ Ha de tenerse en cuenta que, como dicen HEIDHUES y NITSCHKE (2006) *“Comments on State Aid Reform - some implications of an Effects-based approach”*, págs. 24 y siguientes, la interpretación de la “afectación de la competencia” es distinta en sede de medidas selectivas de otras áreas de política de competencia. En éstas, la Comisión europea identifica el concepto distorsión de la competencia con perjuicio o daño al bienestar de los consumidores. Sin embargo, en sede de ayudas de Estado la Comisión entiende por distorsión de la competencia el perjuicio a las empresas competidoras. La importancia de esta distinción resulta evidente cuando se analiza una medida selectiva que no altera la estructura del mercado pero que produce reducciones de precios, que benefician a los consumidores,

por el TJUE, los análisis de la Comisión no inciden suficientemente sobre este aspecto. Así, autores como DA CRUZ VILAÇA²⁰⁹ dicen que los Tribunales normalmente llevan a cabo el examen de las características de una medida como ayuda de Estado sobre la única base del requisito de selectividad, y por ello desconsiderando en este estadio del razonamiento la cuestión de la distorsión de la competencia.

No obstante lo anterior, ni el TJUE ni la Comisión han puesto el acento en este aspecto, entendiendo que la mera existencia de una medida selectiva implica per se una potencial distorsión de la competencia y un efecto potencial sobre el comercio interestatal, siendo suficiente para ello con demostrar que el beneficiario desarrolla una actividad económica y opera en un mercado en el que existen intercambios entre Estados miembros.

Así la Comunicación de la Comisión de 1998 establece:

“11. En tercer lugar, dicha medida debe afectar a la competencia y los intercambios entre los Estados miembros. Esta condición parte de la base de que el beneficiario de la medida ejerce una actividad económica, independientemente de su estatuto jurídico o de su medio de financiación. Según la jurisprudencia reiterada y a efectos de esta disposición, la condición de que la ayuda repercuta en los intercambios comerciales se cumplirá a partir del momento en que la empresa beneficiaria ejerza una actividad económica que sea objeto de intercambios entre los Estados miembros. El mero hecho de que la ayuda consolide la posición de esta empresa frente a otras empresas competidoras en los intercambios intracomunitarios permite considerar que existe una repercusión sobre estos últimos. En esta constatación no influirá el hecho de que la ayuda sea relativamente escasa²¹⁰, el beneficiario tenga una talla modesta, posea una

pero que perjudican a los competidores.

²⁰⁹ DA CRUZ VILAÇA (2009) “Material and Geographic Selectivity in State Aid - Recent Developments”, pág. 444: “In short, the courts appear to take in general the view that when “selectivity” is present then distortion of competition follows as a consequence, thus triggering application of Article 87(1) EC. Following such line of case-law, selectivity is to be considered a stand-alone requisite, which presence is not only necessary but also sufficient to conclude for the existence of State aid”

²¹⁰ (Nota de la Comunicación) “Se exceptúan, sin embargo, las ayudas que cumplen los criterios de la regla «de minimis». Véase la Comunicación de la Comisión publicada en el DO C 68 de 6.3.1996, p. 9”

cuota muy reducida del mercado comunitario²¹¹, no tenga una participación activa en las exportaciones²¹² o incluso de que la empresa exporte casi toda su producción fuera de la Comunidad²¹³”

Son así contados los casos en los que los efectos sobre la competencia se analizan por la Comisión²¹⁴.

Es importante tener en cuenta el ámbito territorial sobre el que ha de evaluarse la distorsión de la competencia. En el asunto Textiles italianos²¹⁵ el TJUE encontró que una reducción de las cargas de seguridad social de un Estado Miembro para el sector textil entero se consideró selectiva aunque la diferenciación selectiva no alteó las condiciones de competencia en el mercado interior textil, ya que a todas las empresas textiles se les trataron de la misma forma. Sin embargo, el hecho de que la medida fiscal introdujera una injustificada distinción interestatal fue suficiente para configurar una ayuda de Estado, con independencia de que los beneficiarios de dicho sector no competían con los no beneficiarios que pertenecían a otros sectores económicos. Para el TJUE una reducción de un sector de un Estado Miembro había distorsionado las condiciones de competencia con los sectores textiles de otros Estados Miembros. Como dice ROSSI-MACCANICO²¹⁶, es ayuda de Estado aplicar normas sectoriales (y por ello, no generales), a diferentes sectores. La ausencia de competencia intersectorial es irrelevante, ya que si un sector separado es favorecido el efecto sobre el comercio en un mercado individual abierto a competencia entre Estados Miembros es suficiente para calificar la diferenciación de ayuda de Estado.

²¹¹ (Nota de la Comunicación) “Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, de 14 de septiembre de 1994, en las asuntos acumulados C-278/92, C-279/92 y C-280/92: España/Comisión, Rec. 1994, p. I-4103.”

²¹² (Nota de la Comunicación) “Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, de 13 de julio de 1988, en el asunto 102/87: Francia/Comisión, Rec. 1988, p. I-4067”

²¹³ (Nota de la Comunicación) “Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, de 21 de marzo de 1990, en el asunto C-142/87, Bélgica/Comisión, Rec. 1994, p. I-959”

²¹⁴ Vid los As. Brighton West Pier y Freizetbad Dorsten, citados por HEIDHUES & NISTCHE (2006) “Comments on State Aid Reform - some implications of an Effects-based approach”, pg 24 npp 2

²¹⁵ As. 173/73, Italia – Comisión

²¹⁶ ROSSI-MACCANICO (2009) “Community Review of direct Business Tax Measures: Selectivity, Discrimination and Restrictions”, pág. 496

La Comisión, recientemente, ha adoptado una vía para remediar esta situación con el Plan de Acción de Ayudas de Estado (*State Aid Action Plan*), impulsado en 2005 por la Comisaria de Competencia Neelie KROES, en el que se trata de introducir un enfoque basado en los efectos de las medidas, al igual que en otras áreas de política de competencia, sustentado en un análisis económico de los efectos de las medidas.

Ello es especialmente relevante en sede de medidas fiscales selectivas, dado que la Comisión no ha introducido un aspecto en mi opinión clave en el análisis: los efectos económicos de los impuestos. En efecto, el análisis de si las medidas fiscales selectivas afectan o no a la competencia ha de tener en cuenta varios aspectos. En primer lugar, cuál es el ámbito objetivo y subjetivo de la medida a analizar: si se trata de un impuesto directo o indirecto, o de una disposición que afecte al denominado derecho tributario formal; la materialización de la ventaja fiscal otorgada por la medida, y el alcance subjetivo y temporal. En segundo lugar, ha de tenerse en cuenta la estructura del mercado, ejerce. Así, el análisis ha de tener en cuenta el grado de atomización del mercado, el tipo de empresa que en él compite, y el grado de influencia que pueden tener las empresas sobre el precio, de forma que éste se determine por las fuerzas del mercado o por decisión de alguna o algunas de ellas. De esta forma, ha de determinarse si existe competencia perfecta, o si existen situaciones imperfectas de monopolio, oligopolio o competencia monopolística, ya que ello influirá en la incidencia que la medida fiscal pudiera tener sobre el precio de mercado y por ello sobre la competencia. Por último, es necesario que se cuantifique el efecto de la medida, mediante estudios econométricos que puedan mostrar la repercusión real que pueda tener una medida fiscal selectiva en la competencia.

6.2.3. Ventaja selectiva

Por último, encontramos los requisitos de ventaja y selectividad, antes examinados.

En sede de medidas fiscales selectivas, estos requisitos presentan una serie de características particulares, que mencionamos sucintamente, ya que serán objeto de desarrollo en los capítulos siguientes:

- El concepto de ventaja se define en sede de MFS aplicando el criterio de

dérogation – en la terminología del Abogado General DARMON – respecto del sistema fiscal de referencia – el *benchmark* –, no siendo generalizable, salvo contadas excepciones, el criterio del operador privado.

- La determinación del *benchmark* o sistema de referencia exige un estudio detallado de éste, así como el análisis del beneficio obtenido de la medida.
- La selectividad en las medidas fiscales selectivas presenta características particulares, que comienzan con su propia definición y diferenciación como elemento separable de la ventaja, y los elementos que la componen: objetivos de la medida; criterio de comparabilidad y criterio de selectividad.
- La denominada “justificación por la naturaleza del sistema”, que exige un estudio detallado de los principios y objetivos del sistema fiscal, así como de la medida o régimen a analizar.

CAPITULO II.

ANÁLISIS DE LA VENTAJA EN LAS MEDIDAS FISCALES SELECTIVAS

1. CONCEPTO Y ELEMENTOS DE LA VENTAJA

El artículo 107.1²¹⁷ del TFUE establece, como hemos visto, que

Salvo que los Tratados dispongan otra cosa, serán incompatibles con el mercado interior, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones.

El término “favoreciendo a determinadas empresas o producciones” implica que para ser considerada ayuda, de la actuación estatal ha de derivarse necesariamente el otorgamiento de una ventaja selectiva para el o los receptores; es decir, ha de derivarse de la medida la existencia de un beneficio que se atribuya tan sólo a determinados destinatarios.

Este concepto de ventaja selectiva se desglosa, así, en nuestra opinión, en dos componentes:

a) por un lado, la ventaja en sí, concepto puramente objetivo, en cuya base se encuentra la obtención de un beneficio inequívoco y excepcional como resultado de la medida estatal. No se trata de un simple beneficio, ya que la ventaja sería un beneficio excepcional no susceptible de ser conseguido autónomamente por la

²¹⁷ DO C 83/81 de 30.3.2010

empresa²¹⁸. Como dice ROSS²¹⁹, “una ayuda no es sólo un beneficio, es un alejamiento de un comportamiento ordinario, que exige una investigación acerca de lo que contribuye a su carácter excepcional”.

b) y por otro, un concepto subjetivo, la atribución de dicho beneficio a sus destinatarios – e.d., la selectividad de la medida.

Ventaja y selectividad son así, bajo nuestro punto de vista, elementos separables²²⁰. En este capítulo nos centraremos en el concepto de ventaja, dejando para los siguientes el concepto de selectividad.

Esta relación entre beneficio y ventaja ha llevado a que dichos términos, en sede de ayudas de Estado, se utilicen con frecuencia de forma indistinta por la jurisprudencia y la doctrina²²¹.

En sede de medidas fiscales selectivas, sin embargo, ambos términos no son equivalentes²²²:

²¹⁸ En este sentido vid ROSS (2000) “*State Aids and National Courts: Definitions and Other Problems – A Case of Premature Emancipation?*”, pág. 407: “[la ayuda] debe favorecer a determinadas empresas o la producción de determinados bienes. Esto puede sugerir que el simple beneficio es insuficiente para calificarlo como ayuda. En síntesis, debe haber una ventaja para el beneficiario...”; ibíd pág. 411: “... parece claro que un simple beneficio no es suficiente para fundamentar una ayuda a los efectos del art. 87.1...”

²¹⁹ Vid ROSS (2000) “*State Aids and National Courts: Definitions and Other Problems – A Case of Premature Emancipation?*”, pg. 412

²²⁰ La distinción entre ventaja y selectividad se hace en el capítulo siguiente, al cual nos remitimos.

²²¹ Vid, v.gr. WISHLADE & MICHIE (2009) “*Pandora's box and the Delphic Oracle: EU Cohesion Policy and State Aid compliance*”, pág. 4; BACON (2009) “*European Community Law of State Aid*”, pág. 29. Vid las Conclusiones del Abogado General JACOBS asunto C-256/97 DMT, aptdo 29: “29 En segundo lugar, la intervención del Estado debe conferir una ventaja o un beneficio al destinatario.

²²² Vid las Conclusiones del Abogado General POIARES MADURO asunto C-276/02, GEA y VANOSA, en que distingue entre beneficio y ventaja: “24. Hay que preguntarse entonces no solamente si existe una ventaja económica, puesto que no hay duda de ello, sino si dicha ventaja es una «ventaja» en el sentido de que tiene como efecto conceder un trato preferencial a una empresa, al

- Por un lado, el concepto de beneficio es económico, mientras que el concepto de ayuda es jurídico. El beneficio es la cuantificación económica de la ventaja.
- Por otro lado, la obtención de un beneficio no es condición suficiente para la existencia de ventaja, ya que se necesita un segundo elemento: que la medida estatal sea excepcional o derogatoria de la aplicación general del sistema. En consecuencia, no cabe hablar de ventaja cuando la medida es general, aun cuando ésta produzca un beneficio a las empresas destinatarias, el cual puede ser distinto para cada una de ellas²²³.
- Por último, la obtención de un beneficio es condición necesaria para la existencia de ventaja, de manera que si como consecuencia de la medida estatal – excepcional o derogatoria – la empresa destinataria no obtuviera un beneficio inequívoco, no cabría hablar tampoco de ayuda de Estado.

Por tanto, para la obtención de una ventaja derivada de una medida estatal son condiciones necesarias pero no suficientes por sí mismas la excepcionalidad de la medida y la atribución de un beneficio, como consecuencia de la anterior.

Así, v.gr., la Comisión, en el apartado 101 de la Decisión 2011/5/CE²²⁴ establece:

margen de cualquier justificación conforme a la lógica de la eficacia económica. En este caso, el criterio decisivo no es, pues, el de si existe una ventaja económica, sino el de si ésta corresponde a un trato más favorable que el que dispensaría, en condiciones similares, un acreedor privado a su empresa deudora”. Vid las Conclusiones del Abogado General Niilo JÄÄSKINEN asunto C-78/08 (Amministrazione delle finanze dello Stato- Paint Graphos scarl), que en los apdos 73-78 habla de la ventaja real y de la ventaja formal (“*procede distinguir en el plano conceptual entre la ventaja pura y la ventaja real*”), haciendo hincapié en que hay que atender a la ventaja económica más que a la ventaja formal.

²²³ Vid apartado 14 de la Comunicación de 1998, referido al impacto de las medidas generales sobre los destinatarios: “14. El hecho de que determinadas empresas o sectores se beneficien más que otros de algunas de estas medidas fiscales no significa necesariamente que dichas medidas entren en el ámbito de aplicación de las normas de competencia en materia de ayudas estatales”

²²⁴ 2011/5/CE: Decisión de la Comisión, de 28 de octubre de 2009, relativa a la amortización fiscal del fondo de comercio financiero para la adquisición de participaciones extranjeras.

(101) El artículo 12.5 del TRLIS permite deducir de la base imponible parte del fondo de comercio financiero derivado de la adquisición de participaciones en empresas extranjeras como excepción al sistema de referencia. Por consiguiente, al reducir la carga fiscal del beneficiario, el artículo 12.5 del TRLIS le otorga una ventaja económica. La ventaja consiste en una reducción fiscal del gravamen al que las empresas habrían estado sujetas en caso contrario. Esta reducción es proporcional a la diferencia entre el precio de adquisición pagado y el valor de mercado de los activos contabilizados subyacentes de las participaciones adquiridas.

La ventaja se produce, como vemos, por la conjunción de la medida derogatoria (que establece la posibilidad de deducir la amortización del fondo de comercio financiero) y el beneficio obtenido por la empresa (que se traduce en una reducción de la carga fiscal).

Por tanto, en nuestra opinión, en sede de medidas fiscales selectivas, la ventaja es un concepto objetivo que se produce cuando una medida fiscal deroga o establece una excepción respecto al régimen general, consecuencia de la cual produce un beneficio al destinatario.

Sintéticamente, por tanto, podemos decir que:

$$\text{Ventaja} = \text{Derogación} + \text{Beneficio}$$

Estos dos elementos de la ventaja, excepcionalidad y beneficio, los desarrollaremos a continuación, empezando por el segundo de ellos, el beneficio, del cual veremos en primer lugar sus elementos constitutivos, y posteriormente los métodos de determinación de éste.

2. ELEMENTOS DEL BENEFICIO

El efecto de la medida fiscal derogatoria ha de ser, como hemos dicho, un incremento del beneficio del destinatario. El beneficio ha de entenderse en sentido económico²²⁵ amplio, ya sea porque se produzca un incremento de los recursos de la empresa beneficiaria, o bien una reducción de las obligaciones o cargas de las empresas²²⁶.

La jurisprudencia consolidada del TJUE, como hemos visto, dice que *“el concepto de ayuda comprende no sólo prestaciones positivas como las subvenciones, sino también las intervenciones que, bajo formas diversas, alivian las cargas que normalmente recaen sobre el presupuesto de una empresa y que, por ello, sin ser subvenciones en el sentido estricto del término, son de la misma naturaleza y tienen efectos idénticos”*²²⁷. Es decir, incluye prestaciones directamente positivas – v.gr., las subvenciones – y prestaciones indirectamente positivas – el alivio de cargas del presupuesto de la empresa. Comenzaremos por estas segundas.

2.1. Alivio o liberación de cargas

La primera formulación²²⁸ del “alivio de cargas” como definidor del contenido de la ayuda se produce en la sentencia del TJUE del asunto 173/73, Italia – Comisión, cuyo apartado 33 establece:

²²⁵ Vid KEPPELNE (1999) *“Guide des aides d'Etat en droit communautaire”* págs 17-18.

²²⁶ Conceptos que no necesariamente coinciden con los conceptos contables de ingresos y gastos, si bien el incremento de recursos o la reducción de cargas derivados de la actuación estatal necesariamente acaba produciendo un incremento de ingresos o bien una reducción de gastos contables.

²²⁷ Vid, entre otras, las sentencias del TJUE de 23 de febrero de 1961, As. 30/59, De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg, aptdo. 39; de 15 de marzo de 1994, As. C-387/92, Banco Exterior de España, aptdo. 13; de 1 de diciembre de 1998, As. C-200/97, Ecotrader, aptdo. 34; de 8 de noviembre de 2001, As. C-143/99, Adria-Wien Pipeline GmbH, aptdo. 38; y de 3 de marzo de 2005, As. C-172/03, Heiser, aptdo. 36. La referencia es de la STJUE As. C-39/94, Syndicat français de l'Express international (SFEI) - La Poste y otros, aptdo 58.

²²⁸ Como recuerda ALGUACIL MARÍ (2011) *“Fiscalidad de cooperativas y ayudas de Estado: parámetros para una reforma”*, pág. 43 npp 133

“de lo anterior debe colegirse que la exoneración parcial de las cargas sociales en concepto de asignación familiar que recaen sobre los empresarios del sector textil es una medida que implica una exención parcial a favor de las empresas de un sector industrial determinado de las cargas económicas que derivan de la aplicación normal del régimen general de previsión, sin que tal exención encuentre justificación en la naturaleza o en el sistema del aludido régimen”

Las cargas a que se refiere la jurisprudencia son las que normalmente²²⁹ soportan o han de ser soportadas por las empresas, e.d., las que constituyen el *sistema normal de cargas*²³⁰, dentro de las que encontramos las siguientes:

- Las derivadas estrictamente del proceso productivo, en cuanto obtención de bienes o prestación de servicios, ya sean cargas estrictamente económicas, fiscales o financieras, u obligaciones derivadas de éstas²³¹.

²²⁹ Vid Conclusiones del Abogado General DARMON As. 248/84, Alemania – Comisión, pto 4: *“El artículo 92 se aplica cuando el Estado se hace cargo de costes que van normalmente a cargo de las empresas, lo que favorece a unas empresas respecto a las demás...”*. Así, v.gr. en el As. Banks, para el TJ del hecho de que la empresa pública British Coal a partir de 1994 no estuviese obligada a pagar cánones al Estado por la explotación de las minas – mientras que los demás explotadores sí lo estaban – se deduce la existencia de una ayuda de Estado, ya que *“la situación normal que se deriva de la naturaleza y de la estructura del sistema consiste en el pago, por parte de los explotadores, de una contrapartida por las licencias y concesiones que se les otorgan”*(STJCE As. C-390/98, pto 43). Es decir, el sistema normal de cargas de un productor de carbón incluye el pago de un canon por la explotación, siendo la exención de éste ayuda de Estado. Vid Conclusiones del Abogado General JACOBS As. GEMO, aptdo 77: *“Normalmente” significa, en este contexto, “en condiciones normales de mercado”. (47) En condiciones normales de mercado, por ejemplo, en las condiciones propias de un mercado sin intervención del Estado ni fallos de mercado, las empresas deben soportar los costes de la eliminación de los residuos que producen. Por consiguiente, el hecho de que un Estado miembro haya interferido en el pasado en esas condiciones normales de mercado con el fin de liberar a las empresas de costes análogos no puede tener como consecuencia que el mantenimiento de esas interferencias en las condiciones normales de mercado escape a las normas sobre ayudas de Estado”*

²³⁰ Vid infra capítulo 5

²³¹ Así, v.gr., en el As. Lenzing (As. T-36/99), aptdo 146, el TG dice: *“los salarios e indemnizaciones debidos a los trabajadores de una empresa forman parte de los costes normales de la actividad de ésta, que en principio está obligada a soportar con cargo a sus recursos propios. Por tanto, cualquier actuación pública destinada a financiar estos costes podrá constituir una ayuda siempre que tenga como consecuencia conceder una ventaja a la empresa, con independencia de que los pagos se realicen a ésta directamente o a sus trabajadores a través de un organismo público. Al tolerar que no*

- Aquéllas que son intrínsecas o inherentes al proceso productivo²³², en el sentido de derivarse necesariamente de él, y que originan responsabilidad para la empresa por su incumplimiento²³³.
- Los costes de cumplimiento de la actividad productiva, derivadas de la normativa legal, así como de las obligaciones contractuales
- Las eventuales consecuencias derivadas de la actividad empresarial en cuanto generadora de riesgos²³⁴ o de responsabilidad extracontractual a cargo de la empresa. El caso más paradigmático aquí serían las responsabilidades derivadas del principio “quien contamina paga”²³⁵

Como hemos visto, la jurisprudencia destaca que las cargas han de ser las que normalmente soportan las empresas. *Contrario sensu*, no se consideran ventajas

se cumpliesen los vencimientos de la devolución de la deuda contraída a causa de los citados pagos, el Fogasa concedió a Sniace una ventaja comercial cierta al mitigar a su favor una carga que normalmente recae sobre su presupuesto”.

²³² Vid STJUE As.C-126/01 GEMO, aptdos. 31 – 33, en el que el Tribunal entendió que “la carga económica ocasionada por la eliminación de animales muertos y de desechos de matadero debe considerarse un coste inherente a la actividad económica de los ganaderos y de los mataderos [por lo que] la intervención de las autoridades públicas con el fin de liberar a los ganaderos y a los mataderos de dicha carga es una ventaja económica que puede falsear la competencia”. En el mismo sentido, vid STGUE de 24.09.2008, Kahla – Comisión, As. T-20/2003, aptdos 194-197, en que señala el TGUE que “la carga financiera ocasionada por la eliminación de escombros y de chatarra, que debe considerarse un coste inherente a la actividad económica de la empresa”.

²³³ Lo que denominaríamos externalidades negativas

²³⁴ EVANS (1997) “European community law of state aid”, pág. 29, se refiere a la Decisión de la Comisión 90/70, [1990] OJ L47/28, relativa a un ayuda otorgada por Francia a determinadas acerías.

²³⁵ Respecto del principio “quien contamina paga”, se recoge en el artículo 15 de la Directiva marco sobre residuos, (Directiva 2006/12/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de abril de 2006). Vid apartados 30 y siguientes de las Conclusiones de la Abogada General KOKOTT As. C-254/08 Futura Immobiliare – Commune di Casoria. En la jurisprudencia de ayudas de Estado, vid las siguientes referencias: a) aptdos 66 y siguientes Conclusiones del Abogado General JACOBS As. C-126/01, GEMO; b) Aptdos 136-137 STPI As. BAA T-210/02; c) aptdos 70 y siguientes Conclusiones de la Abogada General KOKOTT As. C-169/08 Regione Sardegna.

aquellas medidas que conllevan una liberación de cargas que no hayan de ser normalmente soportadas por aquéllas²³⁶.

En sede fiscal, la Comunicación de la Comisión de 1998 establece en el apartado 9 lo siguiente:

“9. En primer lugar, la medida debe ofrecer a sus beneficiarios una ventaja que aligere²³⁷ las cargas que, por regla general, gravan su presupuesto. Tal ventaja puede obtenerse al reducir la carga fiscal de la empresa de diferentes maneras y, en particular, mediante:

- la reducción de la base imponible (deducción excepcional, amortización extraordinaria o acelerada, inscripción de reservas en el balance, etc.),*
- la reducción total o parcial de la cuantía del impuesto (exención, crédito fiscal, etc.),*
- el aplazamiento, la anulación o incluso el reescalonamiento excepcional de la deuda fiscal”*

Para la Comunicación de 1998, como vemos, la ayuda fiscal se traduce necesariamente en una reducción en sentido amplio de la carga fiscal de la empresa beneficiaria, cualquiera que sea la forma en que aquélla se obtenga, ya sea reduciendo la base imponible; la cuota tributaria, o facilitando las obligaciones tributarias. Es indiferente para la Comisión que la reducción de cargas fiscales sea permanente, en cuyo caso la deuda no se satisface – como es el caso de una exención – o puramente temporal – lo que se produce, v.gr., en los casos de aplazamiento o reescalonamiento excepcional de la deuda tributaria, o en los supuestos de amortización acelerada – en que no se reduce la carga fiscal total, sino que se difiere en el tiempo²³⁸. Las cargas

²³⁶ Vid ARHOLD (2006) *“The Case Law of the European Court of Justice and the Court of First Instance on State Aids in 2005/2006 (Part 1)”*, págs 225-226

²³⁷ El concepto, no muy adecuado en mi opinión, parece traducido literalmente de la versión francesa, que dice *“allège”*. Más propia parece ser la versión inglesa (*“relieves”*). En mi opinión, el término más propio sería “reduzca” las cargas o “libere” de las cargas.

²³⁸ A su vez, en estos casos habría una ventaja debido a la mayor liquidez que otorga una medida de aplazamiento de la deuda tributaria, como son las que mencionamos. Vid. el epígrafe siguiente.

fiscales a que se refiere la Comunicación son, por tanto, las correspondientes al período ordinario de liquidación.

Aun cuando el asunto no sea específicamente fiscal, sino de reducción de costes sociales, asimilable a aquél, cabe destacar la sentencia del TGUE Hotel Cipriani²³⁹, en la que se plantea si se otorga una ventaja a las empresas situadas en la laguna de Venecia cuando se las exime de determinadas cargas de Seguridad Social debido al hecho de que las empresas establecidas en las islas de la laguna soportan costes adicionales relacionados con la adquisición y el mantenimiento de los edificios, como consecuencia de los altos precios de compra y de alquiler, con las restricciones derivadas de la humedad y las grandes mareas y con las obligaciones que impone la necesidad de proteger el patrimonio histórico y paisajístico, así como costes adicionales de transporte y transbordo de mercancías y existencias. El TGUE entendió que tales desventajas estructurales no justificaban la reducción de cualquier tipo de costes, ya que los aplicados – reducción de cargas laborales del personal empleado – eran en realidad ayudas de funcionamiento, no destinadas específicamente a compensar las desventajas estructurales alegadas, tales como los costes adicionales relacionados con el mantenimiento de los edificios²⁴⁰.

De la jurisprudencia de los TJUE parece desprenderse, por tanto, que la excepcionalidad se refiere bien a situaciones particulares que afectan a una empresa concreta, provocadas por decisiones estatales, que han redundado en costes para aquélla, los cuales son asumidos por el Estado que es quien ha provocado los problemas²⁴¹; bien a problemas estructurales que afectan a la empresa en sí.

²³⁹ Sentencia del TGUE de de 28 de noviembre de 2008, As. T-254/00, Hotel Cipriani – Comisión

²⁴⁰ Vid CASTILLO & URRACA (2010) “Ayudas estatales: jurisprudencia comunitaria en 2008” págs 10-11

²⁴¹ NICOLAIDES & KLEIS (2007) “Where is the advantage? The case of public funding of infrastructure and broadband networks “ pg. 615

Cuestión diferente se encuentra en los supuestos de ayudas inversas²⁴², e.d., aquéllos en los que el Estado impone un gravamen fiscal (o un tipo impositivo agravado) a determinados sectores, no aplicándose el mismo a otros que están en concurrencia con los primeros, teniendo generalmente como fundamento la necesidad de impedir la elusión fiscal, o de garantizar la coherencia del sistema. El problema que se plantea aquí es si cabe entender que la no aplicación del tipo incrementado a determinadas empresas supone una liberación de cargas que de otro modo habrían gravado su presupuesto, ante el cual las posturas de la jurisprudencia y de la doctrina han sido dispares²⁴³.

2.2. Incremento de ingresos derivados de la actuación estatal

Como hemos visto anteriormente, la Comunicación de la Comisión de 1998 tan sólo hace referencia a la reducción de cargas fiscales de las empresas como condición necesaria para que se otorgue una ayuda fiscal. De esta forma, la Comunicación se refiere a aquellas ayudas que se concretan en una reducción de la deuda tributaria, pero no se contempla la posibilidad de que las ayudas fiscales tengan como resultado un incremento de ingresos reales para la empresa beneficiaria.

Sin embargo, la jurisprudencia del TJUE, como hemos visto, dice que *“el concepto de ayuda comprende no sólo prestaciones positivas como las subvenciones, sino también las intervenciones que, bajo formas diversas, alivian las cargas que normalmente recaen sobre el presupuesto de una empresa”*. El alivio de cargas, por tanto, es ayuda de Estado en la medida que produce efectos equivalentes a una prestación positiva directa. De aquí se deduce, en mi opinión, que aquéllas intervenciones realizadas mediante medidas fiscales que se traduzcan, no en una reducción de cargas fiscales, sino en un incremento de renta real del beneficiario, han de ser constitutivas de ventaja. En este sentido, la sentencia del TGUE del asunto T-

²⁴² Vid KURCZ & VALLINDAS (2009) *“Can general measures be...selective? Some thoughts on the interpretation of a state aid definition”*, págs 173-174.

²⁴³ Por su interés, este aspecto será tratado en el último apartado de este capítulo, al que nos remitimos.

425/04²⁴⁴ establece:

“De la jurisprudencia citada en el apartado 213 supra se desprende que el concepto de ventaja supone que la intervención del Estado debe tener como consecuencia una mejora en la posición económica y/o financiera, incluso [voire] un enriquecimiento del beneficiario, por ejemplo, aliviando las cargas que normalmente recaen sobre su presupuesto”.

Es decir, la ventaja no se ciñe solamente al alivio de cargas. El segundo componente del beneficio lo constituye el eventual incremento de ingresos derivados de la actuación estatal.

En el ámbito fiscal, no es frecuente encontrar supuestos en los que la actuación estatal se traduzca en un beneficio directo para la empresa sin que ello suponga una reducción de costes – o al margen de que los produzca – ya que el impuesto supone siempre una carga para la empresa, y el beneficio se produce por la liberación de dicha carga. Sin embargo, podemos destacar una serie de asuntos en que sí se contempla.

2.2.1. Sociedades Holding 1929 y Multimillonarias de Luxemburgo: mayor facilidad de acceso al mercado de capitales

Así, en la Decisión 2006/940/CE, relativa al régimen de ayudas ejecutado por Luxemburgo en favor de las sociedades holding 1929 y Multimillonarias, la Comisión concluyó que el hecho de que los rendimientos del capital (intereses, dividendos y cánones) distribuidos por estas sociedades estén exentas de retención en ciertas condiciones supone una ventaja para ellas, en la medida que se benefician de una reducción de las cargas que normalmente gravan su presupuesto. Sin embargo, la propia Decisión pone en cuestión que realmente se trate de una liberación de una carga, ya que en todo caso la sociedad no se beneficia especialmente de retener o no, puesto que el rendimiento íntegro ha de pagarlo en todo caso (la retención se deduce de la retribución, por lo que ventaja para la empresa no existe; si no hay retención, se

²⁴⁴ Asunto T-425/04 República Francesa, France Télécom y Bouygues – Comisión , apartado 231

satisface el bruto a la perceptora; si la hay, se le satisface el neto). El beneficio lo identifica la Comisión con la mayor facilidad de acceso al mercado de capitales²⁴⁵, derivado de la inexistencia de retención en la fuente, que permite a los inversores no residentes una rentabilidad mayor de su inversión. Existe un beneficio, por tanto, que habrá de traducirse en mayores ingresos para estas sociedades.

2.2.2. Centros de Coordinación Belgas²⁴⁶: retención ficticia en la fuente

Estos mismos argumentos son aplicables a las rentas del capital satisfechas por los Centros de Coordinación belgas, que están igualmente exentas cuando se satisfacen a destinatarios no residentes, así como a la denominada “retención ficticia” en la fuente aplicada por dichas entidades, y que se añade a aquella exención. En virtud de dicho sistema, los destinatarios perciben los ingresos pagados por los Centros de Coordinación sin que se deduzca de ellos ninguna retención en origen del impuesto sobre las rentas de capital, si bien están autorizados a deducir un importe ficticio de dicho impuesto sobre el importe total del impuesto que deberán abonar.

2.2.3. Pari Mutuel Urbain: incremento de ingresos financieros

En el asunto Pari Mutuel Urbain (PMU)²⁴⁷, la Comisión entendió que la norma mediante la cual la empresa PMU, dedicada a las apuestas hípcas, podía deducir de forma inmediata las cuotas soportadas de IVA, frente a la situación normal en la que la deducción se efectúa un mes después le había permitido obtener unos intereses de una cuantía considerable durante el período adicional en que dichas cantidades obraron en la tesorería del PMU. En este caso la ventaja, procedente de una norma fiscal, se traducía no en una reducción de las cuotas tributarias, sino en un incremento de su beneficio por los mayores ingresos financieros obtenidos.

²⁴⁵ vid pto. 66 de la citada Decisión

²⁴⁶ Vid la 2003/755/CE: Decisión de la Comisión, de 17 de febrero de 2003, relativa al régimen de ayudas ejecutado por Bélgica en favor de los centros de coordinación establecidos en Bélgica

²⁴⁷ Decisión de la Comisión, de 11 de junio de 1991 (92/35/CEE), apdo 7

2.2.4. Ayudas a los nuevos Estados federados alemanes: incremento de la demanda de participaciones de empresas domiciliadas en éstos

Es de destacar, asimismo, el asunto C-156/98, Ayudas a los nuevos Estados federados, en que el Abogado General SAGGIO dice:

“El régimen fiscal favorece directamente a determinadas personas físicas y jurídicas (beneficiarios directos) a fin de que éstas adquieran a determinadas empresas (beneficiarios indirectos) una serie de bienes económicos. La ventaja económica reside en el aumento de la demanda de participaciones en las empresas indirectamente beneficiarias del régimen con respecto a la situación jurídica que imperaba antes de entrar en vigor el apartado 8 del artículo 52 de la Ley del impuesto sobre la renta; así, los inversores (beneficiarios directos) estarán dispuestos a adquirir participaciones en empresas de los nuevos Estados federados y de Berlín en condiciones para éstas más ventajosas que si no existiera la medida en cuestión. De este modo, aumentará el volumen de las participaciones en las empresas en cuestión o serán más favorables para estas empresas las condiciones contractuales de adquisición de participaciones (precio de la participación con respecto a su valor nominal, duración y remuneración de la participación, etc.). Por lo tanto, la medida puede ofrecer gratuitamente a las empresas indirectamente beneficiarias del régimen establecido por el apartado 8 del artículo 52 de la Ley del impuesto sobre la renta con sede y domicilio social en los nuevos Estados federados o en Berlín Oeste una ventaja económica que sin esta medida pública no habrían obtenido²⁴⁸”.

2.2.5. Asunto transportistas italianos: incremento de la autofinanciación

Asimismo, en el Asunto C-6/97, Italia – Comisión (Transportistas italianos), la República Italiana estableció para los ejercicios fiscales de 1993 y 1994 un régimen de crédito fiscal a favor de los transportistas italianos de mercancías por carretera, junto con una compensación a favor de los transportistas comunitarios no italianos en función del consumo de carburante durante el trayecto realizado en territorio italiano. El crédito fiscal tomaba la forma de una bonificación que los transportistas italianos de mercancías por carretera podían deducir, a su elección, de las cantidades debidas en concepto del impuesto sobre la renta de las personas físicas; del impuesto sobre la

²⁴⁸ Conclusiones del Abogado General SAGGIO As. C-156/98, aptdo 29

renta de las personas jurídica; del impuesto local sobre la renta; del impuesto sobre el valor añadido; así como de las retenciones en la fuente sobre los ingresos de los trabajadores por cuenta ajena y de las compensaciones sobre el trabajo autónomo. La Comisión dice en la Decisión 97/270: *“En el caso presente, el sistema de crédito fiscal tiene por efecto aumentar el margen bruto de autofinanciación de un sólo sector económico, el de los transportistas italianos de mercancías por carretera por cuenta ajena, otorgándoles una ventaja con respecto a los transportistas por cuenta propia...”*. A la vista de ello, dice el Abogado General MISCHO²⁴⁹ que, *“Resulta innegable que ese privilegio, absolutamente único en su género, coloca[ba] a los transportistas de mercancías por carretera en una situación financiera más favorable que a los restantes contribuyentes”*.

2.2.6. Régimen fiscal de la inversión colectiva en Italia.

También es de destacar el asunto T-445/06, relativo al régimen fiscal de la inversión colectiva en Italia. En ella, el gobierno italiano redujo el tipo de gravamen aplicado a los incrementos de valor de las sociedades de inversión colectiva que invirtiesen en empresas de pequeña capitalización de un 12,5%, tipo aplicable al resto de instituciones de inversión colectiva, a un 5%. Esta reducción es una retención a cuenta de la renta que se distribuye al partícipe, que no tributa posteriormente por la distribución de los beneficios procedentes de las plusvalías obtenidas.

Tanto la Comisión²⁵⁰ como el TG²⁵¹ entendieron que la reducción fiscal del impuesto retenido al partícipe daba lugar a la existencia de ventaja indirecta tanto para los instrumentos de inversión especializados como para las empresas de pequeña y mediana capitalización cuyas acciones son objeto de negociación. En cuanto a los instrumentos de inversión especializados, existe ventaja siempre que la reducción

²⁴⁹ Vid Conclusiones del Abogado General MISCHO As. C-143/99, Adria-Wien, pto 37

²⁵⁰ Decisión 2006/638/CE, de 6 de septiembre de 2005

²⁵¹ Asuntos T-445/05, y T-424/05

fiscal incite a los inversores a comprar participaciones en tales instrumentos, facilitándoles así liquidez y rendimientos adicionales en términos de comisiones de gestión y de suscripción²⁵²:

“143 [...] Basta que la medida controvertida implique un aumento de la demanda de participaciones en los instrumentos de inversión especializados, y por tanto de las comisiones de gestión y de suscripción recibidos por estos instrumentos o por las empresas que los gestionan, para que estas empresas sean favorecidas en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, abstracción hecha del requisito de selectividad...”

Respecto a las sociedades de pequeña y mediana capitalización, cuyas acciones fueran instrumento de negociación reciben asimismo una ventaja, al poder acudir al mercado de capitales en condiciones más favorables, facilitándoles de esta forma la liquidez:

“163 [...] el Tribunal de Justicia ya ha declarado que una medida que permite a las empresas interesadas aumentar sus fondos propios en condiciones más favorables puede constituir una ayuda de Estado [...] el mero incremento de la liquidez puede constituir una ventaja en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1.

165 En consecuencia, [...] al favorecer la demanda, por los inversores, de acciones de sociedades de pequeña y mediana capitalización, la medida controvertida confiere una ventaja indirecta a estas sociedades”.

2.2.7. Supuestos de aplazamiento de cuotas tributarias

Hemos de mencionar también en esta sede los supuestos de selectividad de facto en los que la Administración fiscal tolera el aplazamiento de cuotas impositivas. Así, el Abogado General JACOBS, en las Conclusiones del asunto DMT²⁵³, dice lo siguiente:

“33 Es evidente que, en determinadas circunstancias, tolerar de modo continuado e indulgente el aplazamiento del pago de cotizaciones a la Seguridad Social puede

²⁵² Asunto T-445/05, apartado 143

²⁵³ As. C-256/97, Déménagements - Manutention Transport SA

suponer una ventaja comercial considerable para la empresa beneficiaria y, en casos extremos, puede equivaler a una condonación de dichas cotizaciones. Por consiguiente, en tales circunstancias, las facilidades para el aplazamiento del pago constituirían, sin lugar a dudas, una ayuda de Estado”

La ventaja estaría, en mi opinión, no en la liberación de los costes financieros derivados del aplazamiento – ya que éstos se devengan *ope legis* – sino en el otorgamiento de facilidades de crédito por parte de la Administración fiscal.

2.2.8. Devolución de ingresos indebidos

Sin embargo no existe ventaja cuando se restituyen a los contribuyentes impuestos o gravámenes recaudados ilegalmente²⁵⁴. Así, en el asunto Denkavit²⁵⁵ el gobierno italiano había mantenido unas tasas a la importación de determinadas mercancías (tasas de visita sanitaria), que tenían la consideración de medidas de efecto equivalente. La empresa Denkavit satisfizo durante los años 1971 a 1974 las mencionadas tasas, por las que solicitó el reembolso, al ser contrarias al Derecho comunitario. El problema que se planteaba en sede de ayudas de Estado era si podía apreciarse la existencia de un beneficio para la empresa, dado que si la devolución se hace a quien no ha soportado efectivamente el impuesto, por haberlo repercutido a los clientes, y ser éstos quienes en definitiva lo soporten, ello podría dar lugar a un enriquecimiento indebido, que lo asimilase a una ayuda de Estado. El TJUE, sin embargo, interpretó que el artículo 107 TFUE [ex art. 92 TCE] “*no se aplica a una obligación de pagar o de devolver sumas resultante de la circunstancia de que quien pagó esas sumas no las debía. De esto se desprende que un sistema tributario nacional, que permite a un contribuyente impugnar o reclamar la devolución de un impuesto, no constituye una ayuda en el sentido del artículo 92 del Tratado*”. En definitiva, se trata de la simple compensación de una desventaja previamente

²⁵⁴ QUIGLEY (2008) “*European State Aid Law*”, pgs 71-72

²⁵⁵ Vid As. 61/79, Denkavit

infligida²⁵⁶.

De todo lo anterior podemos concluir que, a diferencia de lo que dice la Comisión – que una ayuda fiscal implica necesariamente una reducción de cargas fiscales – una medida tributaria otorga una ventaja cuando produce un incremento de renta real para la empresa, ya sea reduciendo las cargas y obligaciones – tributarias y no tributarias – ya sea incrementando directa o indirectamente los ingresos; o produciendo una mejora en la posición económica o financiera o un enriquecimiento del beneficiario.

Por tanto, la existencia de ventaja, en sede de medidas fiscales selectivas, tiene como base, como señalamos al principio, la existencia de beneficio, condición necesaria, si bien no suficiente. La segunda condición para la existencia de ventaja, como veremos posteriormente – la primera en orden lógico – es que la medida suponga una excepción o derogación a la normativa general.

3. DETERMINACIÓN DEL BENEFICIO EN LAS MEDIDAS FISCALES SELECTIVAS

Una vez examinados los componentes del beneficio, expondremos a continuación tres métodos para analizar cuándo se puede determinar si como consecuencia de una medida estatal la empresa obtiene un beneficio.

3.1. Criterio del operador privado

El método clásico para determinar la existencia de ayuda – que hemos analizado en el capítulo anterior – es el denominado inicialmente método o criterio del inversor

²⁵⁶ Vid SCHÖN (2006) “*State aid in the area of taxation*”, pág. 254

privado, y que posteriormente ha ido extendiéndose a otra serie de ámbitos²⁵⁷, hasta denominarse de forma genérica criterio del operador privado. Su fundamento está en el comportamiento del sector público cuando interviene en la economía al concurrir – al menos de forma potencial – con otros operadores económicos, de forma que sólo existe ventaja cuando el Estado se comporta de forma no neutral. Así, si la operación del sector público en cuestión no se diferencia de la que pueda llevar a cabo cualquier operador económico independiente, no cabe deducir que la empresa receptora obtenga una ventaja, dado que aquélla podría acudir a otro operador del mercado y realizar la misma operación sin diferencia alguna de coste.

En sede de medidas fiscales selectivas, sin embargo, la referencia al mercado o la adopción del criterio del operador privado pierde en parte su sentido²⁵⁸, ya que este criterio sólo puede ayudar a decidir si estamos en presencia de una ayuda cuando sea posible que la intervención se pueda realizar por el sector privado, no siendo aplicable a aquellas intervenciones en las cuales el Estado no se comporta como un operador privado, sino que actúa con imperio²⁵⁹.

²⁵⁷ Así, los criterios del acreedor privado (As. C-276/02, España – Comisión (Tubacex), y T-36/99, Lenzing AG – Comisión); del adquirente privado (As. T-14/96, BAI – Comisión, y T-116/01, P&O European Ferries (Vizcaya) SA y Diputación Foral de Vizcaya – Comisión), así como del vendedor privado (As. C-278/92, España – Comisión (Hytasa) y C-334/99, Alemania – Comisión)

²⁵⁸ Como señala DE JUAN (2011), “*Ayudas de Estado e Imposición Directa en la Unión Europea*”, pág 119, “*en el ámbito tributario, su utilización [del criterio del inversor privado] como test de legalidad ofrece escasa virtualidad, porque todo beneficio fiscal es susceptible de ser valorado como una desviación del parámetro de mercado*”

²⁵⁹ Vid aptds. 15 - 27 Conclusiones del Abogado General LEGER asunto Altmark. El Abogado General LEGER dice que “22... *el criterio del operador privado no es pertinente cuando la intervención del Estado no es de carácter económico. Así ocurre cuando las autoridades públicas conceden una subvención directa a una empresa, una exención fiscal o una reducción de las cargas sociales. En este tipo de situaciones, la intervención del Estado no puede ser adoptada por un operador privado con ánimo de lucro, sino que implica el ejercicio del poder público del Estado, como la política fiscal o la política social. Por tanto, el criterio del operador privado no es pertinente, ya que, por definición, no puede quebrarse la igualdad de trato entre el sector público y el sector privado...*”; Vid SCHÖN (2006) ‘*State aids in the area of taxation*’, págs 255 – 256. Para SCHÖN existen dos tipos de actuaciones por parte del Estado Miembro: aquellas en las que actúa como un

Sin embargo, la jurisprudencia ha aplicado en sede fiscal el principio del operador privado. Así, por un lado encontramos los asuntos Magefesa (C-480/98) y Gea-Vanosa (C-276/02). En ambos asuntos se planteó la posible existencia de ayuda por la actuación de la Administración tributaria ante situaciones de insolvencia empresarial que lleven aparejadas deudas tributarias y de Seguridad Social.

El TJUE, aplicando la doctrina Ecotrade²⁶⁰, distinguió entre la posible pérdida de ingresos de naturaleza fiscal que sufriría un Estado como consecuencia de la aplicación a una empresa de una legislación en materia concursal, la cual *“no puede justificar, por sí sola, que dicha legislación se califique de ayuda, ya que esta consecuencia es inherente a todo régimen legal que fije el marco en el que se organizan las relaciones entre una empresa insolvente y la masa de sus acreedores”*, y la conducta de la Administración frente al continuo pago de impuestos y cotizaciones a la Seguridad Social. La ventaja no se deriva de la aplicación de las medidas generales relativas a la insolvencia de los deudores, sino de la falta de adopción de medidas por parte de la Administración en situaciones específicas, de forma que se permitió continuar las actividades durante varios años sin cumplir con sus obligaciones fiscales. Al actuar así, el comportamiento de la Administración *“no puede compararse con el de un acreedor privado diligente, que hace todo lo posible por recuperar al menos una pequeña parte de los impuestos y de las cotizaciones sociales adeudadas”*²⁶¹. Estas cuestiones, por tanto, no son específicamente ayudas

operador privado (y en ellas es admisible el test), y aquellas en las que actúa con imperio, como en el caso de la fiscalidad, en las cuales no es admisible, salvo aquéllas situaciones en las que en el procedimiento de recaudación no aplica la diligencia de un operador privado; Vid QUIGLEY (2008) *“European State Aid Law”* pág. 26, que sigue el mismo criterio. Vid la sentencia EDF (As. T-156/04), apdos 225-226 en que el TG dice: “225 En cambio, el criterio del operador privado no es pertinente cuando la intervención del Estado no es de carácter económico. Tal es el caso cuando las autoridades públicas [...] conceden una exención fiscal [...]. 226 En este tipo de situaciones, la intervención del Estado no puede ser adoptada por un operador privado con ánimo de lucro, sino que implica el ejercicio del poder público del Estado, como la política fiscal”

²⁶⁰ Sentencia de 1 de diciembre de 1998, Ecotrade (C-200/97), referida al régimen italiano de administración extraordinaria de grandes empresas en dificultades

²⁶¹ STJCE As. C-276/02, aptdo 15

fiscales, sino ayudas o ventajas que se derivan del procedimiento de recaudación de deudas tributarias, en el cual la falta de diligencia por parte de la Administración tributaria puede llegar a ser considerada constitutiva de ventaja, en términos de la que hubiera observado un acreedor privado²⁶².

Recientemente la sentencia recaída en el asunto Comisión - EDF²⁶³ ha introducido un matiz importante en la aplicación de este criterio: si es posible que el Estado actúe como un inversor privado mediante la utilización de recursos fiscales que, por su propia naturaleza, no están disponibles para los inversores privados. El asunto versaba sobre la calificación de ayuda de Estado, por la Comisión, de la renuncia de la República Francesa a un crédito fiscal que tenía frente a la empresa pública Électricité de France, de la cual era acreedor fiscal y accionista exclusivo. Para la Comisión, el hecho de que el aumento de capital se realizase renunciando el Estado francés a dicho crédito fiscal excluía tal criterio, habida cuenta de la naturaleza fiscal del crédito y al hecho de que el Estado ejerce sus prerrogativas de poder público al renunciar a éste. Por el contrario, EDF y el Estado francés entendían que la naturaleza fiscal del crédito no excluye la posibilidad de aplicación de dicho test del acreedor privado diligente.

²⁶² Este criterio obliga a hacer valoraciones complejas, cuyo objeto excede de este apartado, ya que la Comisión ha de probar que la Administración podría haberse comportado de forma más diligente, y el Estado Miembro se limita a demostrar que conforme a su ordenamiento jurídico interno ha adoptado todas las medidas que estaban a su alcance para intentar cobrar la deuda. Sin embargo en esta cuestión se trasluce el interés por tratar de salvar la empresa por parte de las autoridades del Estado Miembro, facilitando el pago de las deudas tributarias, frente al criterio del acreedor privado, cuyo comportamiento depende de las circunstancias, así como de las perspectivas futuras de evolución. En los asuntos mencionados el TJUE condenó al Estado Español por el asunto Magefesa, sin embargo, en cuanto a Gea y Vanosa entendió que la Comisión no había justificado suficientemente la falta de diligencia por parte de las autoridades españolas para reclamar las deudas tributarias y de Seguridad social pendientes. Volveremos sobre estos asuntos en el capítulo IV.

²⁶³ Sentencia del TJUE de 5 de junio de 2012, As. C-124/10P, Comisión – Electricité de France. V.t. la STGUE As. T-156/04. Vid al respecto los artículos de NICOLAIDES (2013) *'Taxes, the Cost of Capital and the Private Investor Principle'* págs 243-245; KÖHLER (2011) *'New Trends Concerning the Application of the Private Investor Test'*, pgs 21-33, y SZYSZCAK (2011) *'The Survival of the Market Economic Investor Principle in Liberalised Markets'*, págs. 35 - 40

En su sentencia, el Tribunal de Justicia recordó que

“atendiendo a los objetivos perseguidos por el artículo 87 CE, apartado 1, y al criterio del inversor privado, una ventaja económica, aun concedida con medios de naturaleza fiscal, debe ser valorada en particular a la luz del criterio del inversor privado, si a raíz de la apreciación global que fuere necesaria se pone de manifiesto que el Estado miembro interesado concedió dicha ventaja en su condición de accionista de la empresa que le pertenece, no obstante el empleo de medios correspondientes al poder público”²⁶⁴.

Por tanto, la aplicabilidad del criterio de inversor privado depende de que el Estado conceda una ventaja económica a una empresa pública en su condición de accionista y no actuando como poder público. Además, el Tribunal de Justicia señaló que la situación financiera de la empresa pública beneficiaria no depende de la forma en que se ponga a su disposición esa ventaja, cualquiera que sea su naturaleza, sino del importe del que se beneficia en definitiva. En conclusión, el Tribunal de Justicia declaró que el criterio del inversor privado podía ser aplicable incluso cuando se han utilizado medios de naturaleza fiscal.

Lo relevante para el TJUE, en definitiva, no es que la ampliación de capital se realizara mediante un crédito fiscal, sino que dicha cantidad se aportase en su calidad de accionista privado, al igual que hubiera podido hacer un inversor privado. Por ello, si un Estado miembro invoca la aplicabilidad del criterio del inversor privado, le incumbe acreditar inequívocamente, y en virtud de factores objetivos y verificables, que la medida se ejecuta en su condición de accionista. En particular, dichos factores deben poner de manifiesto con claridad que el Estado miembro interesado ha adoptado, con anterioridad o al mismo tiempo que la concesión de la ventaja económica, la decisión de realizar una inversión en la empresa pública controlada a través de la medida efectivamente ejecutada. Si el Estado miembro interesado presenta tales factores, corresponderá a la Comisión llevar a cabo una apreciación global teniendo en cuenta cualquier dato que le permita determinar si la medida en

²⁶⁴ STJUE de 5/6/2012 As. C-124/2010, aptdo 92

cuestión corresponde a la condición de accionista o a la de poder público de dicho Estado miembro.

3.2. Método estático-comparativo

El segundo método es el que denominamos método de estática comparativa, que consistiría en comparar objetivamente la situación en que se encuentra la empresa antes y después de la medida²⁶⁵. O, alternativamente, comparar la situación en que se encuentra la empresa cuando se le aplica el régimen especial respecto de la situación que tendría la empresa si se le aplicara el régimen general.

El primer criterio lo defienden autores como ALDESTAM²⁶⁶, para la que *“El criterio de ventaja sería una evaluación en la que la situación del receptor [de la ayuda] se compara antes y después de la recepción de la ayuda”*. En mi opinión, es posible encontrar aplicación a esta idea en los casos del beneficiario indirecto, e.d. cuando el Estado otorga una ayuda a un destinatario, cuyo efecto final es que haya una tercera empresa que se beneficie de la misma. En este caso el beneficio obtenido por la empresa sería la diferencia entre el valor de la empresa (tercera) tras la adopción de la medida respecto del valor que tenía antes de adoptarse, con independencia del coste en términos de recursos públicos que supone la medida. Este planteamiento parece sencillo e intuitivo, pero su sencillez es engañosa, ya que habría que evaluar en qué medida el incremento de valor se atribuye a la medida, así como el tiempo que ésta esté vigente y produzca efectos.

²⁶⁵ Vid infra el concepto de *tax expenditure*, uno de cuyos métodos de evaluación es el denominado *revenue forgone*, que cuantifica los gastos fiscales como la diferencia en términos de cuota impositiva pagada por los contribuyentes que reciben una determinada ayuda y la pagada por contribuyentes similares que no reciben dicha concesión. Vid al respecto BROWN, Gordon (2004) *‘Tax Expenditures in Australia’*, pg 48; ibídem SWIFT, Zhicheng Li *et alii*, (2004) *‘Tax Expenditures: General Concept, Measurement, and Overview of Country Practices’*, pg 7, ambos en POLACKOVA BRIxi, HANA, VALENDUC, CHRISTIAN M.A. y SWIFT, Zhicheng, (2004) *‘Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending through the Tax System’*, The World Bank, Washington

²⁶⁶ ALDESTAM (2005) *‘EC State Aid rules applied to taxes. An analysis of the selectivity criterion’*, pág. 88

El segundo de los criterios se ha sugerido por la propia Comisión y también por la jurisprudencia del TJUE.

Así, en el asunto de las desgravaciones fiscales de las plusvalías en Alemania por reinversión en determinadas empresas de los nuevos Estados Federados, la Comisión en la Decisión 98/476/CE²⁶⁷, dice que *“El cálculo de la ventaja económica debería efectuarse comparando en cada caso concreto, y sin que varíen las demás circunstancias, las condiciones en las cuales una empresa de los nuevos Estados federados o de Berlín y de un máximo de doscientos cincuenta empleados podría adquirir una participación con o sin desgravación fiscal”*.

En el mismo sentido se expresa el Abogado General SAGGIO en las Conclusiones del asunto Alemania – Comisión²⁶⁸:

“es indiscutible que la medida adoptada modifica la situación de mercado existente antes de adoptarse la propia medida, incentivando la adquisición de participaciones en el capital de las empresas que tienen su domicilio social en las zonas favorecidas. En otras palabras, el objetivo declarado del artículo 52, apartado 8, de la EStG consiste en otorgar a las empresas beneficiarias ventajas económicas que hagan más atractivo invertir en su capital con respecto a la situación normal de mercado: en ese caso, el elemento de ayuda puede identificarse comparando las condiciones de inversión en el capital de las empresas establecidas en las zonas favorecidas con y sin la desgravación fiscal”.

Igualmente, en el asunto Gibraltar²⁶⁹ el Abogado General JÄÄSKINEN dice²⁷⁰:

“162. Sin embargo, cuando se trata de medidas de carácter tributario, sería un error considerar que una solución tributaria conducirá automáticamente a conferir una ventaja a la empresa de que se trate. Por este motivo, es necesario que la Comisión disponga de una visión de conjunto del sistema «normalmente» aplicable. 163. El

²⁶⁷ Decisión de 21 de enero de 1988

²⁶⁸ Asunto C-156/98, Ventajas a los nuevos Estados federados

²⁶⁹ Asunto C-106/09P, Comisión y Reino de España – Gibraltar y Reino Unido

²⁷⁰ Vid Conclusiones del Abogado General As. C-106/09P, apdos 162 – 165

punto de partida del análisis de las medidas tributarias, por lo tanto, debe ser una comparación de hechos, esto es, cuál sería la situación si no se adoptara la medida que puede ser una ayuda de Estado. 164. En la sentencia recaída en el asunto Bélgica y Forum 187²⁷¹ el Tribunal de Justicia declaró que, para examinar si la determinación de los ingresos imposables, tal como se prevé en el régimen de los centros de coordinación, les procura una ventaja, procedía comparar el citado régimen al del Derecho común basado en la diferencia entre el activo y el pasivo de una empresa que desarrolle sus actividades en un entorno de libre competencia. 165. En consecuencia, es necesario averiguar, en una primera fase, si un sujeto debería haber sido sometido a tributación y, en caso afirmativo, si la falta de tributación es una ventaja. A continuación, habrá que averiguar si las otras empresas que se encuentran en una situación comparable gozan de la misma ventaja. Si tal no es el caso, es probable que se trate de una ventaja selectiva. La ventaja, sin embargo, sólo puede identificarse mediante la mencionada comparación de hechos”.

Los criterios expuestos examinan el beneficio de forma objetiva, con referencia a la empresa misma, sin acudir a la comparación con otras empresas.

Sin embargo, de la jurisprudencia del TJUE parece obtenerse la conclusión contraria, ya que en el asunto Adria-Wien, la jurisprudencia del TJUE ha establecido²⁷² que “*A efectos de la aplicación del artículo 92 del Tratado, resulta irrelevante que la situación del supuesto beneficiario de la medida haya mejorado o se haya agravado respecto al régimen anterior o, por el contrario, haya permanecido inalterada...*”²⁷³.

²⁷¹ Sentencia de 22 de junio de 2006, As. C-182/03

²⁷² Vid STJCE de 8 de noviembre de 2001, As. C-143/99, Adria - Wien Pipeline GmbH - Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke GmbH, aptdo 41. Este párrafo se repite en los As. C-172/03, Heiser (STJCE de 3 de marzo de 2005, aptdo 40) y C-308/01, GIL Insurance (STJCE de 29 de abril de 2004, aptdo 68)

²⁷³ O'BRIEN [O'BRIEN (2005) “*Company taxation, state aid and fundamental freedoms: is the next step enhanced cooperation?*”, págs. 221-222] dice literalmente (con referencia a Adria-Wien): “*La ventaja no se evalúa por comparación de la situación del presunto beneficiario antes y después de que se introduzca una nueva medida, o a lo largo del tiempo, sino con relación a otras empresas que están en una situación legal y de hecho comparable*”. Por otro lado, la AG STIX-HALCK señala en las Conclusiones del Abogado General As. 66/2002 (npp 16) “*la cuestión de si se concede una ventaja a una empresa mediante una determinada medida ha de responderse no sólo desde la perspectiva de la empresa. Así, según reiterada jurisprudencia, no reviste un carácter decisivo si la situación del supuestamente favorecido mediante la medida ha mejorado o empeorado en comparación con la*

Esta contradicción, en mi opinión, es simplemente aparente, como se puede deducir si se examinan sus antecedentes. La cita procede del apartado 10 de la STJCE del asunto 57/86, Grecia – Comisión. El asunto se refería al reembolso de intereses de los préstamos a la exportación otorgados por el gobierno griego, los cuales, en el marco de una reforma general de política monetaria, experimentaron una importante subida (de estar en un 10,5% a quedar entre un 18,5% y un 21.5% según el sector), si bien para éstos se permitió el reembolso de un 6% con la condición de conversión inmediata de las divisas, de forma que respecto del resto de sectores la medida era selectiva, si bien si la situación final era más desfavorable que la inicial. El TJUE dice en dicha sentencia que *“es indiferente que, respecto al régimen anterior del crédito a la exportación, el reembolso de intereses tenga efectos económicos neutros en la competitividad de las exportaciones helénicas y que la Comisión no interviniera en lo que se refiere al régimen anterior, dado que el actual, examinado independientemente del antiguo, favorece a determinadas empresas”*, con lo que da a entender que la ventaja es relativa. No obstante, no está diciendo que la empresa no obtenga beneficio, de hecho en la segunda situación obtiene una ventaja.

Lo relevante que se desprende de aquí, en mi opinión, en sede de ventaja, son dos cuestiones: la primera, que la evaluación de la ayuda ha de realizarse en el momento de su otorgamiento²⁷⁴; la segunda, que por tanto resulta irrelevante que la situación del beneficiario mejore, se agrave o permanezca inalterada tras la medida. La consecuencia de ello sería que una medida estatal no deja de otorgar una ventaja por el hecho de que esta sea menor que la ventaja que otorgaba una medida anterior.

En este sentido QUIGLEY²⁷⁵ dice que *“lo que importa es si el sistema fiscal en cuestión, visto independientemente de su predecesor, favorece a determinadas*

situación jurídica anterior o si, por contra, se ha mantenido inalterada”

²⁷⁴ Vid Conclusiones del Abogado General TIZZANO en As. C-172/03, Heiser, apdo 51: “[A este respecto (se debe)] comparar la situación del beneficiario con la de otras empresas o sectores en el momento del otorgamiento de la ayuda”

²⁷⁵ QUIGLEY (2008) ‘European State Aid Law’, pág. 66

empresas con el significado del art. 87.1 TCE". En el mismo sentido, para BACON²⁷⁶ "La comparación adecuada es entre la situación del beneficiario y de las otras empresas al tiempo del otorgamiento de la ayuda. Es irrelevante que la posición de la empresa sea mejor o peor en comparación con la situación legal previa. Por dicha razón una medida puede ser contemplada como ayuda incluso siendo continuación o prolongación de un sistema de ayuda previo, y por tanto no produzca ninguna ventaja nueva para las empresas en cuestión".

En definitiva, ello significa que la existencia de ventaja ha de evaluarse en el momento del otorgamiento de la ayuda, con independencia de que con anterioridad la empresa estuviera en mejor o peor condición respecto a la situación precedente. Es decir, ha de verse objetivamente, como una ventaja absoluta, sin que la desventaja relativa en términos de la situación anterior impida que se califique objetivamente como tal.

Ello no impide la aplicación del método estático – comparativo, que únicamente propugna comparar las situaciones inicial y final – antes y después de la medida – y deducir que si se produce una mejora en la situación económica ello implica la existencia de ventaja. La recíproca no es cierta, ya que la desventaja relativa puede no obstante suponer una ventaja absoluta en la situación final, límite que establece el TJUE.

3.3. Análisis económico

El tercer método que exponemos es el del análisis económico de la medida estatal. Conforme a este criterio ha de realizarse un análisis microeconómico del efecto que la medida estatal tiene sobre la empresa, teniendo en cuenta el mercado en que se

²⁷⁶ BACON (2009) 'European Community Law of State Aid', pgs 31-32

desenvuelve, y su grado de influencia sobre éste²⁷⁷.

No ha de confundirse este análisis con el que se realiza para determinar si la medida afecta a la competencia²⁷⁸, ya que con este último lo que se intenta es ver si las consecuencias de la medida sobre terceras empresas llevan a calificar de ayuda o no a aquéllas. El análisis que proponemos se basa en los resultados de la propia empresa, y el objetivo pretendido es predecir si ante una determinada medida la empresa receptora recibe o no de forma inequívoca una ventaja económica.

Veamos, como ejemplo, el análisis que hacemos del asunto Ferring.

El asunto Ferring se refiere a la consideración como ayuda de Estado del gravamen especial sobre las ventas directas de medicamentos por los laboratorios farmacéuticos a las oficinas de farmacia establecido en Francia por la Ley nº 97-1164, de 19 de diciembre de 1997, de financiación de la Seguridad social para 1998.

El citado gravamen se introdujo para tratar de equilibrar las condiciones del sistema de distribución de medicamentos en Francia. En Francia, la distribución de medicamentos a las oficinas de farmacia se llevaba a cabo a través de dos circuitos distintos: o bien mediante los mayoristas distribuidores, o bien mediante la venta directa de los laboratorios a las oficinas de farmacia. En el desarrollo de dicha actividad, los mayoristas distribuidores estaban obligados a cumplir unas obligaciones especiales de servicio público impuestas por las autoridades francesas para garantizar una adecuada distribución de los medicamentos en su territorio. Estas obligaciones de servicio público recaían únicamente sobre los mayoristas distribuidores y no eran de aplicación a los laboratorios farmacéuticos, que por tanto

²⁷⁷ Este tipo de análisis es cada vez más utilizado por los autores. Vid, v.gr., NICOLAIDES (2007) *“Developments in Fiscal Aid: New Interpretations and New Problems with the Concept of Selectivity”*, págs 45-46, referido al asunto C-526/04 Laboratorios Boiron – ACOSS, así como al asunto BAA.

²⁷⁸ Vid al respecto DA CRUZ VILAÇA (2009) *‘Material and Geographic Selectivity in State Aid. Recent Developments’*; FARLEY (2010) *‘The Role of Economics-based Approaches when Analysing Effects on Trade and Distortions of Competition after Wam’*, y ABABOU (2011) *‘The General Court Confirms The Commission's Economic Approach Of State Aids’*

no tenían que soportar los costes de almacenamiento que conllevaban dichas obligaciones de servicio público.

El problema planteado en sede de ayudas de Estado es si el hecho de que se introduzca un gravamen sobre las ventas directas de los laboratorios farmacéuticos a las oficinas de farmacia supone una ventaja para los mayoristas, que no tienen que soportarlo.

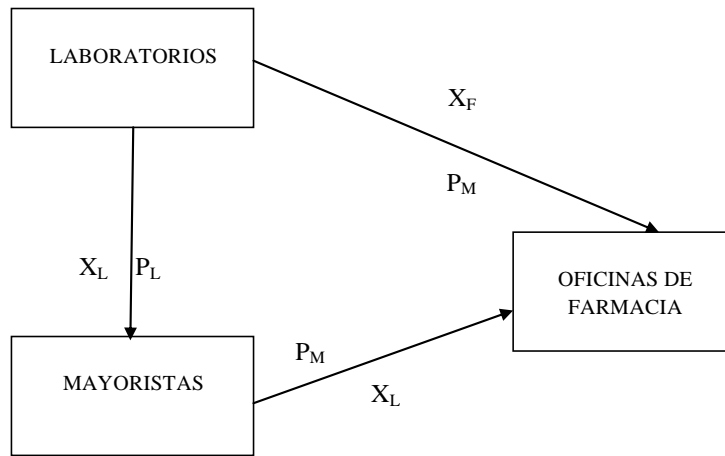
De la memoria del Proyecto de Ley se pueden obtener algunos datos relevantes. Así, el margen de los mayoristas en la venta a oficinas de farmacia estaba fijado en un 9,945%²⁷⁹. Por otro lado, el precio de venta al público (pvp) del medicamento estaba también fijado, como lo estaba el margen de la oficina de farmacia²⁸⁰.

Supongamos, a efectos del análisis, que existe un solo laboratorio, y un solo mayorista, y que se comercializa un único producto (X). De la memoria se deduce que el pvp está regulado, como lo está también el margen de beneficio de las oficinas de farmacia, lo que implica necesariamente que el precio de venta al mayor esté también regulado. Por tanto los ajustes, en sede de las oficinas de farmacia, serán reales – de cantidades –, y no por la vía de precios.

Gráficamente podemos representar el esquema como sigue:

²⁷⁹ En la memoria se dice que el tipo “se fija en el 6,63%, que corresponde a cerca de las dos terceras partes del citado margen [del mayorista]”, lo que hace que el tipo del mayorista sea el 9,945%

²⁸⁰ Como dice la Memoria del Proyecto de Ley, “Los márgenes cobrados por los mayoristas y por los farmacéuticos, aplicables a los medicamentos reembolsables, están actualmente reglamentados. Cuando los laboratorios farmacéuticos lleven a cabo ventas directas, cobrarán el margen reservado en principio a los mayoristas, y el precio para el asegurado será el mismo con independencia del circuito de distribución”.



Siendo X_L y X_F las cantidades vendidas por el laboratorio al mayorista y a la oficina de farmacia y P_M y P_L los precios de venta del mayorista y del laboratorio.

Supongamos que las funciones que definen el beneficio del laboratorio y del mayorista son las siguientes:

$$(1) B_L = X_L * P_L + X_F * P_M - C(X_L; X_F) - C_{FL}$$

$$(2) B_M = X_L * P_M - X_L * P_L - C_A(X_L) - C_{FM}$$

En (1) el beneficio obtenido por el laboratorio estará compuesto por sus ingresos procedentes de las ventas a los mayoristas ($X_L * P_L$), más las ventas a farmacias ($X_F * P_M$), menos los costes de producción de dicho medicamento, que estarán en función del volumen de producción ($C(X_L; X_F)$), y menos los costes fijos de producción de los laboratorios (C_{FL}). Las ventas a las farmacias están hechas al mismo precio que las hacen los mayoristas, dado que el margen de la oficina de farmacia está regulada, lo que hace que ambos proveedores deban vender al mismo precio al minorista.

En (2) el beneficio obtenido por el mayorista estará compuesto por sus ingresos procedentes de las ventas a las oficinas de farmacia ($X_L * P_M$), menos los costes de adquisición de dicho medicamento ($X_L * P_L$), menos los costes de almacenamiento

impuestos por ley a los mayoristas, que están en función de las cantidades adquiridas ($C_A(X_L)$), y menos los costes fijos de los mayoristas (C_{FM}). Se supone que las ventas que los laboratorios hacen a los mayoristas son luego las que éstos venden a los minoristas.

Si partimos de una posición de equilibrio los laboratorios lanzarán al mercado una cantidad de producto hasta que el coste marginal de producirlo iguale al precio de venta, habida cuenta de que el precio de venta a las farmacias está regulado, y que el único precio libre es P_L , el precio de venta a los mayoristas.

Si se introduce un gravamen sobre las ventas directas de los laboratorios, la expresión (1) se modificaría en el siguiente sentido:

$$B_L = X_L * P_L + X_F * P_M * (1-t) - C(X_L; X_F) - C_{FL}$$

Desde un pdv económico parece que, en principio, si el precio P_M es fijo, un incremento del gravamen sobre las ventas directas de los laboratorios repercutirá sobre el margen de éstos, reduciendo sus beneficios, y por ello llevando a una reducción de su producción, ya que los mayores costes de producción de éstos (dado que el gravamen no cabe repercutirlo) les llevarán a un punto de equilibrio con una oferta menor, por lo que las ventas directas a oficinas de farmacia se reducirán. Ahora bien, si suponemos que el volumen de demanda del medicamento está dado, la cuota no satisfecha por los laboratorios habrá de ser compensada por los mayoristas, que incrementarán sus pedidos a los laboratorios, ganando cuota de mercado en la venta directa.

A la vista de este resultado, aparentemente la medida habría otorgado una ventaja a los mayoristas. Sin embargo, partiendo de una posición de equilibrio, resultará que la mayor demanda de los mayoristas implicará que se les haya de abastecer a éstos a un precio superior, dados los mayores costes marginales de producción de los laboratorios. Así, el resultado, *caeteris paribus*, será que los mayoristas venderán más, pero a mayores costes de adquisición, y los laboratorios compensarán la caída de sus ventas directas a las farmacias con un incremento de ventas a los mayoristas. Por

tanto, lo que se equilibra – alegan las partes – es la proporción entre las ventas a farmacias realizadas por mayoristas y laboratorios, pero no resulta claro que los mayoristas obtengan realmente una ventaja debido al gravamen impuesto a los laboratorios. Ello sólo se producirá si el incremento de la demanda de medicamentos es superior al incremento del precio al que compran a los laboratorios. Por tanto, la conclusión sería, a mi juicio, que no es inequívoca la ventaja obtenida por los mayoristas, y no siendo así, no cabría hablar de ayuda de Estado.

El análisis económico en mi opinión es una herramienta que puede ser útil para determinar la existencia de ventaja. Sin embargo, ha de tenerse en cuenta que las conclusiones estarán condicionadas por los supuestos bajo los que se parta.

4. DETERMINACIÓN DE LA VENTAJA EN LAS MEDIDAS FISCALES SELECTIVAS. CRITERIO DE LA EXCEPCIÓN O *DÉROGATION*. ANTECEDENTES Y RECEPCIÓN EN SEDE DE MEDIDAS FISCALES SELECTIVAS.

Una vez vistos los métodos para determinar la existencia de beneficio, procede pasar al segundo elemento constitutivo de la ventaja – primero, en orden temporal –, la excepción ó derogación.

En sede de medidas fiscales selectivas el párrafo 16 de la Comunicación de 1998²⁸¹ dice que *“Para aplicar el apartado 1 del artículo 92 [art. 107.1. TFUE] a una medida fiscal, resulta especialmente pertinente el hecho de que esta medida*

²⁸¹Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas (98/C 384/03), de 20/12/1998 Diario Oficial n° C 384 de 10/12/1998

establezca una excepción²⁸² a la aplicación del sistema fiscal a favor de determinadas empresas del Estado miembro”.

4.1. Antecedentes. Concepto de *Tax Expenditure* o gasto fiscal.

El concepto de *dérogation* tiene su origen en el concepto de gasto fiscal²⁸³ (*tax expenditure*), acuñado por el profesor de la Universidad de Harvard Stanley SURREY, que fue Secretario del Tesoro del gobierno de los Estados Unidos en los años 60. Este concepto tenía en su origen una finalidad presupuestaria, ya que estaba orientado a evaluar el coste que suponían, en términos de pérdida de recaudación, los incentivos fiscales ocultos en el presupuesto federal²⁸⁴. SURREY creía que un análisis en profundidad de los gastos fiscales podría llegar a un mejor control del gasto por el Congreso, de forma que, red denominando las propuestas de “incentivos fiscales” como “gastos fiscales”, y analizando la equidad, eficiencia y consecuencias administrativas de dichas propuestas como si fueran propuestas de gasto, se pudiera reconocer que muchas de ellas eran inconsistentes con los objetivos de equidad, eficiencia y simplicidad del sistema fiscal²⁸⁵.

La OCDE recogió este concepto²⁸⁶, con el objetivo de analizar la transparencia y la eficacia de las políticas fiscales de sus países miembros. En 1984²⁸⁷ y 1996²⁸⁸ esta

²⁸² La Comunicación de 1998 utiliza el término excepción (id en las versiones francesa e inglesa – *exception*). El término *dérogation* lo introduce el Abogado General Marco DARMON en las Conclusiones del asunto Sloman Neptun, que a nuestro juicio, en sede de ayudas de Estado es más expresivo que el término “excepción”, por lo que emplearemos indistintamente estos términos, así como hablaremos del *derogation test*, utilizado por la doctrina, en versión inglesa.

²⁸³ SCHÖN (1999) “*Taxation and State Aid Law in the European Union*”, pg. 923

²⁸⁴ ALDESTAM (2005) ‘*EC State Aid rules...*’, pg 161

²⁸⁵ JOINT COMMITTEE ON TAXATION (2008) ‘A reconsideration of tax expenditure analysis (JCX-37-08)’, pg 3

²⁸⁶ MICHEAU (2008) ‘*Tax selectivity in State aid review: a debatable case practice*’, pág. 278

²⁸⁷ OECD (1984), *Tax Expenditures: A Review of Issues and Country Practices*, OECD, Paris.

²⁸⁸ OECD (1996), *Tax Expenditures: Recent Experiences*, OECD, Paris.

organización publicó sendos estudios sobre gastos fiscales; posteriormente, en un informe de 2002²⁸⁹, unas directrices para el tratamiento de los gastos fiscales, y recientemente un informe acerca de los gastos fiscales en los países miembros²⁹⁰.

4.1.1. Concepto y elementos del gasto fiscal

SURREY y Mc DANIEL definen el concepto de gasto fiscal como *“aquellas pérdidas de ingresos imputables a disposiciones fiscales federales que permiten especiales exclusiones, exenciones, o deducciones de los ingresos netos, o que otorgan un crédito especial, un tipo impositivo preferente o facilidades fiscales”*²⁹¹.

La OCDE, por su parte, define el gasto fiscal como *“una desviación de la estructura fiscal generalmente aceptada que produce un tratamiento favorable de tipos particulares de actividades o grupos de contribuyentes”*²⁹². Asimismo, como *“una transferencia de recursos públicos que se consigue reduciendo las obligaciones fiscales respecto a un patrón impositivo (benchmark), más que por un gasto directo...”*²⁹³; y también como *“disposiciones de la normativa fiscal, regulación o prácticas que reducen o difieren ingresos para una población comparativamente*

²⁸⁹ OECD (2002), “*OECD Best Practices for Budget Transparency*”, OECD Journal on Budgeting, Volume 1, Number 3, pp. 7-14.

²⁹⁰ OECD (2010) ‘*Tax expenditures in OECD countries*’

²⁹¹ SURREY & Mc DANIEL (1976) ‘*The Tax Expenditure Concept and the Budget Reform Act of 1974*’ pg 683

²⁹² “*A departure from the generally accepted tax structure which produces a favourable treatment of particular types of activities or groups of taxpayers*” ‘*Tax Expenditures: A Review of the Issues and Country Practices*’. Organization for Economic Cooperation and Development (OECD), Paris, 1984

²⁹³ OECD (2003), Revenue Statistics 1965-2002. Special Features: Tax Reliefs and the Interpretation of Tax-to-GDP Ratios; The Introduction of Accrual Accounting, OECD, Paris: ‘*A tax expenditure can be defined as a transfer of public resources that is achieved by reducing tax obligations with respect to a benchmark tax, rather than by a direct expenditure*’. Vid KRAAN (2004) ‘*Off-budget and tax expenditures*’ pg. 131

reducida de contribuyentes relativa a un patrón impositivo (benchmark)”²⁹⁴.

El concepto de *tax expenditure* parte de una premisa²⁹⁵: en todo sistema fiscal existen dos componentes que son conceptual y funcionalmente distintos, aun cuando en la normativa fiscal estén entrelazados. Un primer componente, estructural, contiene aquellas disposiciones necesarias para implementar la estructura normativa fiscal; el otro componente, coyuntural, contiene aquellas disposiciones cuya función y efectos son llevar a cabo programas de gasto gubernamental.

Esta distinción es consecuencia de la existente entre objetivos inherentes o intrínsecos del sistema fiscal y objetivos externos al mismo. El objetivo principal de un sistema fiscal ha de ser obtener ingresos, distribuyendo de forma justa la carga fiscal, para financiar el gasto público de la forma más eficiente²⁹⁶, con los menores costes administrativos y de cumplimiento posibles²⁹⁷, así como contribuir a la distribución equitativa de la renta. Los incentivos financieros, por el contrario, han de otorgarse a través de gastos directos, e.d., subvenciones²⁹⁸.

Los elementos que podemos encontrar en el concepto de gasto fiscal son, esencialmente, los siguientes:

a) Pérdida – en su caso, transferencia o diferimiento – de ingresos públicos. Se trata de un elemento decisivo, y su inclusión refleja el hecho de que un gasto fiscal es

²⁹⁴ OECD (2010) ‘Tax expenditures in OECD countries’, pg 12.

²⁹⁵ SURREY & Mc DANIEL (1976) ‘*The Tax Expenditure...*’ *op. cit.*, pgs 679-680

²⁹⁶ SWIFT, ZHICHENG LI *et alii* (2004): ‘*Tax Expenditures: General Concept, Measurement, and Overview of Country Practices*’, pg 2

²⁹⁷ VALENDUC, Christian (2004) ‘*From Tax Expenditure Reporting to Tax Policy Analysis: Some Experience from Belgium*’, pg 69

²⁹⁸ VAN DEN ENDE; HABERHAM, y DEN BOOGERT (2004) ‘*Tax Expenditures in the Netherlands*’, pg 133

un subsidio encubierto²⁹⁹. La consecuencia de introducir un gasto fiscal es que el gravamen de las bases imponibles a las que no afecta éste ha de ser entonces superior, para compensar la financiación del gasto público³⁰⁰.

b) Desviación respecto del *benchmark*, o estructura normativa básica del impuesto. La inclusión de este elemento hace referencia de la forma más neutral posible al objetivo real de la imposición, la financiación de los gastos públicos, de forma que la carga fiscal se distribuya conforme al principio de capacidad de pago. El *benchmark* es, como veremos más abajo, la estructura esencial del impuesto, el elemento estructural.

c) Objetivo no fiscal. El objetivo de los gastos fiscales es proporcionar un incentivo a determinados contribuyentes para alterar sus decisiones económicas. Así, para BROWN³⁰¹ los gastos fiscales son “*concesiones fiscales diseñadas para otorgar un beneficio a una actividad específica o a una clase de contribuyentes*”. La OCDE, en su informe de 1984³⁰², los define como “*gastos del gobierno realizados a través del sistema fiscal para alcanzar objetivos económicos y sociales*”. Sin embargo, para algunos autores³⁰³ este elemento no es definitorio, porque está ya incluido en el anterior, dado que si la norma no forma parte del *benchmark* es porque su objetivo es no fiscal.

d) Posibilidad de alcanzar el objetivo mediante gasto público directo. Esta característica refleja que en esencia gastos públicos y gastos fiscales son dos caras de

²⁹⁹ VAN DEN ENDE; HABERHAM, y DEN BOOGERT (2004) ‘*Tax Expenditures in the Netherlands*’, pg 135

³⁰⁰ VALENDUC (2004) ‘*From Tax Expenditure Reporting to Tax Policy Analysis: Some Experience from Belgium*’, pg 71

³⁰¹ BROWN (2004), ‘*Tax expenditures in Australia*’, pg 45

³⁰² Vid OECD (1984), ‘*Tax Expenditures: A Review of Issues and Country Practices*’, *op cit*, pgr 16

³⁰³ VAN DEN ENDE; HABERHAM, y DEN BOOGERT (2004) ‘*Tax Expenditures in the Netherlands*’, pg 135

la misma moneda, pero cuyos efectos económicos no son necesariamente iguales.

De estos elementos, los dos primeros son los más importantes, y en particular la desviación respecto de la estructura fiscal normativa, que denominamos *benchmark*.

4.1.2. Concepto y caracteres del *benchmark*

El concepto de *benchmark* es esencial en la identificación de los gastos fiscales, dado que éstos se determinan por exclusión respecto de la estructura normativa del impuesto. Los gastos fiscales son *desviaciones del benchmark tax*³⁰⁴. Así, VAN DEN ENDE³⁰⁵ los define como “*un gasto del gobierno en forma de una pérdida o diferimiento de ingresos fiscales que se debe a una disposición fiscal en la medida que dicha disposición no esté en consonancia con la estructura normativa del impuesto*”.

Las definiciones del *benchmark* tienen a destacar su carácter estructural. Para Mc DANIEL³⁰⁶ “*las disposiciones de la normativa de un país y de sus convenios fiscales bilaterales destinadas a implementar las decisiones del país relativas a dichos aspectos fundamentales constituyen la estructura normativa o ‘benchmark’ de su sistema fiscal*”. Asimismo, BROWN³⁰⁷ para quien son las “*disposiciones fiscales regulares que se aplican a clases similares de contribuyentes o tipos de actividad [...] el benchmark representa un punto de referencia contra el que establecer la naturaleza y alcance de cualquier concesión*”. Por último, es significativa la definición de *benchmark* que se utiliza en Canadá³⁰⁸ “*la estructura fiscal normativa*

³⁰⁴ BROWN (2004), ‘*Tax expenditures in Australia*’, pg 51

³⁰⁵ VAN DEN ENDE, Leo; HABERHAM, Amir Y DEN BOOGERT, Kees (2004) ‘*Tax Expenditures in the Netherlands*’, pg 135

³⁰⁶ Mc DANIEL (2002) ‘*The impact of Trade Agreements on Tax Systems*’, pgs 153-154

³⁰⁷ BROWN (2004), “*Tax expenditures in Australia*”, pg 51

³⁰⁸ Vid OECD (1984), “*Tax Expenditures: A Review of Issues and Country Practices*”, *op cit*, pgr 16-17. Citado por ALDESTAM (2005), “*EC State Aid rules...*”, *op cit*, pg 162

[benchmark] es una que no otorga trato preferencial a los contribuyentes sobre la base de características demográficas, fuentes o empleos de la renta, localización geográfica o cualquier otra circunstancia especial aplicable sólo a un contribuyente determinado o a un grupo particular de contribuyentes”.

Los caracteres del *benchmark* son los siguientes:

- a) En primer lugar, éste representa un tratamiento fiscal consistente de las actividades similares o clases de contribuyentes. Es decir, el *benchmark* fiscal no debe ni favorecer ni desfavorecer actividades o clases de contribuyentes similares, de forma que representa el trato normal otorgado a los contribuyentes³⁰⁹.
- b) La base del *benchmark* de un impuesto son los principios impositivos generalmente aceptados en un país³¹⁰. El *benchmark* es comprensivo y único, y no tiene carácter normativo³¹¹.
- c) Cada uno de los elementos que configuran el *benchmark tax* es susceptible de una interpretación flexible, de forma que no todas las disposiciones son fácilmente clasificables como parte del *benchmark tax* o como una excepción a él; además, el *benchmark* no es inmutable, sino que cambia con el tiempo. De todo ello cabe deducir que el *benchmark* es único para cada país, y no existe consenso unánime, lo que dificulta la comparación de gastos fiscales entre distintos países.
- d) La elaboración del *benchmark tax* es así, una tarea propia de cada país. La regla general es que los países elaboren su *benchmark tax*, a partir del cual se deducen los gastos fiscales, mientras que otros no tienen una definición explícita del *benchmark*, sino que elaboran una lista de gastos fiscales de los que por exclusión se obtiene el

³⁰⁹ BROWN (2004) “*Tax expenditures in Australia*”, pgs 51-52 y 61

³¹⁰ ALDESTAM, Mona (2005) “*EC State Aids...*” *op cit*, pg 163. V.t. Informe OCDE de 1984, p. 17

³¹¹ KRAAN (2004) “*Off-budget and tax expenditures*”, pg 133. Vid *infra*

benchmark fiscal³¹². Por otro lado, cada país decide el nivel de detalle que se contiene en su *benchmark*, de forma que un país con un *benchmark* definido en términos muy generales tenderá a identificar muchas disposiciones normativas como gastos fiscales, y viceversa: un país que presente un *benchmark* muy elaborado puede que incluya en él muchas disposiciones que de otra forma serían catalogadas como gastos fiscales³¹³.

4.1.3. Contenido del *benchmark tax*.

Sentada la definición, procede ver cuál es el contenido del *benchmark tax*. Para SURREY y Mc DANIEL³¹⁴, esta estructura normativa del sistema fiscal de un país – y por ende de cada impuesto – debe regular seis aspectos fundamentales: la base imponible; la estructura de tipos impositivos; el sujeto pasivo; el período de imputación de los ingresos y gastos; los aspectos internacionales, y los aspectos administrativos.

Conforme al informe de 1996 de la OCDE³¹⁵ el *benchmark tax* incluye: la estructura de tipos; los principios y convenciones contables; la deducibilidad de los pagos obligatorios; las disposiciones para facilitar la administración, y las disposiciones referidas a las obligaciones fiscales internacionales.

³¹² Como es el caso de Bélgica

³¹³ Vid OCDE (2010) “*Tax expenditures in OECD countries*”, pgs 150-151. Así, Japón expresa su *benchmark* sólo en términos de sus principios básicos de la imposición: igualdad, neutralidad y simplicidad. Cualquier disposición que persiga un objetivo distinto a éstos se considera una medida fiscal especial. Holanda, por el contrario, considera que su *benchmark* es la estructura primaria del sistema fiscal real; como resultado, su *benchmark* contiene algunas disposiciones que en otro caso se considerarían gastos fiscales, y en consecuencia el número de éstos es reducido. El criterio de Francia, hasta fechas recientes, era que pertenecen al *benchmark* aquellas normas que tienen carácter permanente en el tiempo, con lo que hay gastos fiscales que inicialmente se califican como tales, pero que paulatinamente van incorporándose al *benchmark*. Canadá, así como el Reino Unido adoptan un enfoque amplio: sólo los elementos estructurales esenciales de cada sistema fiscal se consideran parte del *benchmark*, de forma que un gran número de disposiciones se tratan como gastos fiscales.

³¹⁴ SURREY & Mc DANIEL (1985) ‘*International Aspects of Tax Expenditures. A Comparative Study*’, pág. 9

³¹⁵ OCDE (1996) ‘*Tax Expenditures: Recent Experiences*’, OECD, Paris

Como puede verse, las enumeraciones son prácticamente similares. Cada impuesto, en definitiva, viene definido por unos elementos estructurales que se refieren a la determinación de qué y cuánto ha de gravarse y a quién ha de gravarse, así como la forma en que ha de gestionarse el gravamen. Así, la estructura normativa del impuesto ha de incluir los aspectos referidos a:

- Qué ha de gravarse: determinación de la base imponible; deducibilidad de los pagos obligatorios; los principios y convenciones contables, así como el período de imputación de los ingresos y gastos. Asimismo, reglas relativas a las obligaciones fiscales internacionales.
- Cuánto ha de gravarse: estructura de tipos impositivos
- A quién ha de gravarse: sujeto pasivo
- Gestión del gravamen: disposiciones para facilitar la administración, aspectos administrativos

4.1.4. Identificación de gastos fiscales

De lo anterior se desprende que el primer paso en el análisis en sede de gasto fiscal de un impuesto es distinguir dentro de su normativa los componentes estructurales de los componentes de gasto fiscal³¹⁶, a efectos de clasificar una norma como parte de uno o del otro. Para ello ha de determinarse cuál es la estructura normativa del impuesto³¹⁷.

Como más arriba hemos visto, la determinación del *benchmark*, y por tanto de los gastos fiscales, corresponde a los propios países. En el seno de la OCDE los informes que se han realizado son descriptivos, sin que la determinación del *benchmark* de ninguno de ellos pudiera servir de modelo para el análisis de los gastos fiscales del

³¹⁶ SURREY & Mc DANIEL (1985) '*Tax Expenditures*', pg 186

³¹⁷ Como antes se ha mencionado, esta es la regla general. La excepción la constituyen aquéllos países, como Bélgica, que identifican directamente los gastos fiscales, en cuyo caso el *benchmark* se obtiene a partir de éstos.

resto de los países³¹⁸, de forma que los criterios que cada país tiene para que una norma se integre o no en su *benchmark* tan sólo dependen de que este país entienda que forma parte de la estructura esencial del impuesto.

En un trabajo publicado en 1985³¹⁹, los profesores SURREY y Mc DANIEL, junto con una serie de colaboradores, realizaron un estudio comparativo de los impuestos sobre la renta (personal y de sociedades), IVA e Impuestos sobre la riqueza de seis países industrializados³²⁰, al objeto de identificar y cuantificar las disposiciones que podrían tener la consideración de gastos fiscales en dichos tributos. El resultado fue la elaboración de unas directrices o líneas maestras³²¹ que proporcionan un conjunto común de principios generalmente aceptados por los que las disposiciones fiscales en los distintos países pueden ser clasificados bien como parte de la estructura normativa del sistema fiscal o como desviaciones de él. El estudio, señalan los autores, ha de proporcionar una herramienta abierta y dinámica para examinar y evaluar los sistemas fiscales.

SURREY y Mc DANIEL³²² dicen que una disposición fiscal pertenece a la estructura fiscal normativa si responde a una de las siguientes preguntas:

1. ¿Es necesaria la disposición para determinar la base imponible, definida normativamente, de acuerdo con la naturaleza fundamental del impuesto?
2. ¿Es parte la disposición de la estructura de tipos impositivos generalmente aplicable?

³¹⁸ OCDE (2010) '*Tax Expenditures in OECD countries*', pag 18

³¹⁹ SURREY & Mc DANIEL (1985) '*International Aspects ...*' *op cit*; v.t. *ibíd* (1985) '*Tax Expenditures*' cap. 7

³²⁰ Las naciones son: EEUU, Canadá, Reino Unido; Francia, Países Bajos y Suecia

³²¹ *guidelines* en el original

³²² SURREY & Mc DANIEL (1985) '*International Aspects of Tax Expenditures. A Comparative Study*', pg. 9

3. ¿Es necesaria la disposición para definir la unidad contribuyente – sujeto pasivo – del impuesto?
4. ¿Es necesaria la disposición para asegurar que el impuesto se determina en el período de tiempo establecido por imperativo legal?
5. ¿Es necesaria la disposición para implementar el impuesto en las transacciones internacionales?
6. ¿Es necesaria la disposición para administrar el impuesto?

La experiencia muestra, señalan SURREY y Mc DANIEL, que prácticamente todos los sistemas fiscales de los países desarrollados incluyen disposiciones que no pueden dar respuesta a ninguna de las cuestiones anteriores, y por tanto, que no forman parte de la estructura fiscal normativa. En lugar de ello, estas disposiciones responden frecuentemente a cuestiones planteadas por programas de gasto gubernamentales.

Una vez determinado el sistema normativo, el segundo paso será identificar las desviaciones de dicha estructura. En el esquema de SURREY y Mc DANIEL, habrían de relacionarse las disposiciones normativas que no respondieran a las preguntas anteriormente señaladas. En definitiva, se trata de un ejercicio de clasificación de cada una de las disposiciones reguladoras del impuesto en cuestión.

Por último, el tercer paso será decidir si las desviaciones se califican como gastos fiscales, o si se entiende que forman parte del *benchmark*. Esta tarea de análisis implica un juicio de valor, que según los países es distinto. Así, en Holanda³²³ se analiza la importancia de la desviación de la estructura básica, y si ésta es grande o bien el objetivo de la medida es no fiscal se identifica como gasto fiscal, pero si el margen de desviación es pequeño se entiende que forma parte del *benchmark*. En Australia se adopta un enfoque práctico: por un lado, si la inclusión de una

³²³ VAN DEN ENDE; HABERHAM y DEN BOOGERT (2004) '*Tax Expenditures in the Netherlands*', pg 135

disposición es discutible si pertenece o no al *benchmark*, se clasifica como gasto fiscal, mientras que algunas características del sistema fiscal se han incorporado en el *benchmark* por necesidad práctica³²⁴. En Canadá³²⁵, junto al informe sobre gastos fiscales se incluyen una serie de medidas, denominadas *memorandum items*, que aunque reducen el volumen de ingresos normalmente se incluirían en el *benchmark*³²⁶. SURREY y Mc DANIEL señalan que las disposiciones que pueden constituir desviaciones conceptuales de la norma pero que son necesarias para administrar el impuesto de forma práctica no constituyen gastos fiscales. De forma similar, en algunas situaciones, las dificultades de evaluar la cantidad adecuada que debe incluirse en la base imponible – estimaciones a forfait – puede requerir que la disposición se desvíe de la estructura normativa. Estas desviaciones tampoco constituirían gastos fiscales.

4.2. Recepción en sede de medidas fiscales selectivas

4.2.1. Evolución

El primer caso en que el TJUE aplicó el método derogativo fue el asunto 173/73, Textiles italianos, en el que la industria textil italiana tenía un régimen especial de Seguridad Social en que determinados pagos satisfechos a las familias (*allocations familiales*) estaban exentas de contribuir a la Seguridad Social. El TJUE entendió que “la exoneración parcial de las cargas sociales en concepto de asignación familiar que recaen sobre los empresarios del sector textil es una medida que implica una

³²⁴ Así, v.gr., la imposición de ganancias patrimoniales no realizadas, conforme a la teoría de Haig-Simons no es operativo, de forma que no se entiende que el gravamen sólo de las realizadas sea constitutivo de un gasto fiscal. Vid BROWN (2004), ‘*Tax expenditures in Australia*’, pg 52. El mismo criterio se sigue en EEUU, según la opinión del Treasury, vid SUNLEY (2004), ‘*Tax Expenditures in the United States: Experience and Practice*’, págs 159-161

³²⁵ SEGUIN y GURR (2004) ‘*Federal Tax Expenditures in Canada*’, pg 99

³²⁶ Se incluyen aquí tanto las que forman parte indiscutible del *benchmark* – caso de las deducciones por doble imposición – como las discutibles – caso de los gastos de comidas de trabajo –, como, en fin, aquellas en las que no puede separarse la proporción de gasto imputable al consumo personal de aquel que se destina a la obtención de renta – los gastos de desplazamiento, v.gr.

exención parcial a favor de las empresas de un sector industrial determinado de las cargas económicas que derivan de la aplicación normal del régimen general de previsión”³²⁷.

En 1988 la Comisión³²⁸ propuso seguir el *derogation test*, tomando como punto de partida para el análisis de las ayudas de Estado dicho concepto de gasto fiscal, entendido como desviación de la estructura fiscal generalmente aceptada, que produce un trato fiscal favorable de tipos particulares de actividades o grupos de contribuyentes. La Comisión identifica el concepto de ventaja con el concepto de gasto fiscal. Así, dice que *“las reducciones fiscales otorgadas a determinadas áreas desarrolladas, e.d., a sólo una parte del territorio de la autoridad fiscal, se contemplan como gastos fiscales mientras que la estructura de tipos impositivos se considera como parte integral del sistema general. Sin embargo, en algunos casos, dichas desviaciones del sistema general están en el límite entre las ayudas con el sentido del art. 92.1 TCE y las medidas generales...”*³²⁹.

Por fin, la Comisión, en la Comunicación de 1998, consagra el criterio derogativo, al establecer, como hemos visto, en el apartado 16, que *“16. Para aplicar el apartado 1 del artículo 92 a una medida fiscal, resulta especialmente pertinente el hecho de que esta medida establezca una excepción a la aplicación del sistema fiscal a favor de determinadas empresas del Estado miembro”*.

³²⁷ Apto 33 de la STJCE de 2 de julio de 1974

³²⁸ ‘First Survey on State Aids on the European Community’, de 31 de diciembre de 1988 SEC(88)1981, pg 13 A. Technical Annex

³²⁹ “With regard to tax expenditure, the OECD concept was used as a starting point. “A tax expenditure is usually defined as a departure from the generally accepted or benchmark tax structure, which produces a favourable tax treatment of particular types of activities or groups of taxpayers”. [...]. Thus, for example, tax reliefs granted to certain developed areas i.e. to only a part of the territory of the tax authority, are regarded as tax expenditures, whereas the rate structure is regarded as an integral part of the benchmark tax system. However, in some cases, such departures from the benchmark system are on the borderline between aid within the meaning of Article 92 (1) EEC and general measures. Further work has to be carried out in order to elucidate this ‘grey area’” (Apto 10.5 1st Survey on State Aids)

4.2.2. Asunto Sloman Neptun. *Dérogation* como criterio alternativo al de selectividad

Fue sin embargo el Abogado General Marco DARMON el que aplicó definitivamente el criterio derogativo en sede de ayudas de Estado, en los asuntos Sloman Neptun³³⁰ y Petra Kirsammer-Hack³³¹.

El objetivo de DARMON no era elaborar una metodología para determinar la existencia de ventaja, sino establecer un criterio que diferenciase entre medidas generales y ayudas generales, dado que el concepto de selectividad, tal y como lo entendía el TJUE – medida selectiva es aquella que no se aplica a todas las situaciones – no era suficientemente operativo. Para DARMON, lo que caracteriza una ayuda de Estado no es su carácter selectivo, sino su carácter derogatorio o excepcional respecto de la normalidad jurídica³³².

El asunto Sloman Neptun planteaba la posible existencia de ayuda de Estado en la normativa alemana en materia de contratación de trabajadores de la mar extranjeros. A tenor de la legislación alemana, el Registro Internacional de Buques era un registro *offshore*, que permitía a los barcos de pabellón alemán contratar a marineros originarios de países terceros que carecieran de domicilio habitual o residencia en Alemania en las condiciones laborales de sus países de origen, sin perjuicio de la aplicación de las normas de Derecho comunitario. Estas condiciones, en cuanto a retribución y protección social, eran menos favorables que las del Derecho alemán, ya que los salarios y cotizaciones sociales que se pagaban eran menos elevados que los alemanes.

La cuestión planteada era si el régimen descrito, que permite que el armador satisfaga en la contratación de los trabajadores extranjeros una menor carga impositiva por

³³⁰ Conclusiones del Abogado General DARMON As. C-72/91, Sloman Neptun - Bodo Ziesemer

³³¹ Asunto C-189/91. Petra Kirsammer-Hack – Nurhan Sidal

³³² Apartado 53 Conclusiones del Abogado General DARMON As. C-72/91

cuotas de retenciones del trabajo y de seguridad social, debe ser considerado como una ayuda de Estado.

Para la Comisión, la normativa alemana otorga una ventaja selectiva, dado que se trata de la concreción de una medida general que exclusivamente afecta a los armadores alemanes.

Sin embargo, para DARMON, el factor específico para determinar si una medida general es ayuda de Estado no es tanto su carácter selectivo – entendido como la concreción de los beneficiarios de la ayuda³³³ – como su carácter excepcional respecto de la normativa en que se inserta la medida. El criterio fundamental es, para DARMON, el carácter derogatorio³³⁴ de la medida, en su propia naturaleza, en relación con la estructura del sistema general en que se inserta³³⁵.

Por tanto, habrá que considerar la estructura del sistema general, ante todo, y ver si una medida, pretendidamente general, tiene, en relación con el sistema en que se inserta, un carácter derogatorio o excepcional. Si es así, tal medida ha de considerarse ayuda general, no siendo, por tanto, medida general de política económica. De acuerdo con DARMON podríamos decir que lo que diferencia una medida general de una ayuda de Estado general no es tanto el número de beneficiarios a los que va

³³³ Vid el Informe para la Vista del asunto Sloman Neptun, pág. I-901: “, la Comisión afirma que sólo las medidas que favorecen a determinadas empresas o a determinadas producciones corresponden al concepto de ayuda y que por ello quedan excluidas las nuevas normas de alcance general que tengan carácter de política económica, social o financiera. Por consiguiente, una medida legal que se limite a determinar una norma de alcance general no puede ser considerada como una ayuda, a menos que esté asociada a normas que delimiten claramente los beneficiarios de las ventajas de que se trata”

³³⁴ En la traducción española se dice “el carácter excepcional de la medida”, traduciendo *dérogatoire* por excepcional. Sin embargo, creo más preciso el significado literal.

³³⁵ Apartado 50 Conclusiones del Abogado General DARMON asunto Sloman Neptun : “le seul élément fondamental requis pour l'application de l'article 92, paragraphe 1, est le caractère dérogatoire de la mesure, dans sa nature même, par rapport à l'économie du système général dans lequel elle s'insère”

destinada, sino su carácter derogatorio³³⁶ respecto a la estructura “normal” del sistema.

La piedra angular para DARMON es el carácter derogatorio de la norma, no su resultado discriminatorio. De hecho, la noción de derogación de la norma – en términos de la normalidad del sistema – constituye un criterio más operativo que el de la determinación de los beneficiarios de la eventual ayuda, ya que no es siempre sencillo individualizar éstos. Sí lo es cuando existen determinados tipos de ayuda (subvenciones, préstamos... en general, transferencias de capital a empresas determinadas); sin embargo, tratándose de determinadas ayudas generales (derogatorias), no pueden determinarse a priori con exactitud los beneficiarios (de hecho, incluso las medidas generales no benefician a todas las empresas, sino tan sólo a un número limitado de éstas). Para DARMON, por tanto, la pregunta que ha de hacerse al analizar si estamos en presencia de una ayuda de Estado es ¿constituye la medida controvertida una derogación de un régimen general? (y no, por tanto, ¿beneficia la norma a empresas determinadas?)

Ha de determinarse, por tanto, cuándo una medida es derogatoria, al objeto de distinguir entre los ámbitos de aplicación de los Arts. 92-93 del TCE, por un lado, y 99 a 102, por el otro. Para DARMON, *“una medida es derogatoria cuando no se aplica a todas las empresas o a todos los sectores industriales que, dada la naturaleza y la estructura del sistema, serían susceptibles de beneficiarse de ella”*³³⁷

³³⁶ Para DARMON, (pto 55), *“la referencia al aspecto excepcional de la ayuda remite a conceptos políticos y filosóficos sobre la función del Estado y sobre los límites de su intervención económica...”*, lo que no es sorprendente, dado que *“la ratio legis del artículo 92 consiste en someter al control común las intervenciones del Estado que vayan más allá del marco normativo general de las actividades económicas, especialmente en materia fiscal y social... el concepto de derogación, mucho más que el de determinación de beneficiarios específicos, permite distinguir entre las ayudas y las medidas generales de política económica y social”*.

³³⁷ Apartado 58 Conclusiones del Abogado General DARMON Asunto Sloman Neptun *“Une mesure est dérogatoire lorsqu'elle ne s'applique pas à toutes les entreprises ou à tous les secteurs industriels qui, compte tenu de la nature et de l'économie du système, seraient susceptibles d'en bénéficier”*.

El carácter derogatorio de la disposición controvertida ha de determinarse teniendo en cuenta la “normalidad jurídica”. Una vez determinada ésta, podrá, en su caso, justificarse la exención “por la naturaleza o la estructura” del sistema.

Una vez centrado el asunto, procedería entonces ver si la medida de que se trata es una excepción a un régimen general, o si forma parte del propio régimen general. Para ello, dice DARMON, *“lo esencial consiste en verificar si existe una norma general que implique que el Derecho del trabajo del Estado del pabellón debe aplicarse obligatoriamente a los contratos de trabajo de los marineros no residentes que sean nacionales de Estados terceros”*³³⁸.

4.2.3. Metodología empleada por DARMON

La metodología que sigue DARMON es la siguiente:

En primer lugar, ha de realizarse un examen de la medida litigiosa, determinando cuál es su objeto; los beneficiarios; su alcance y si la medida es obligatoria o facultativa. Así, en *Sloman Neptun* el objeto de la medida sería la posibilidad de que los barcos de pabellón alemán inscritos en un registro puedan exceptuar la aplicación del derecho laboral alemán cuando existe elemento extranjero. Los beneficiarios serían los barcos inscritos en un determinado registro. La norma sería dispositiva, en defecto de la cual se aplicaría el régimen general.

Una vez descrita la medida, ha de analizarse si tiene o no carácter derogatorio, es decir, si la medida controvertida constituye una excepción a un régimen general. Para ello ha de determinarse la normalidad jurídica, e.d., cuál es el régimen general del cual la medida puede suponer una excepción. DARMON utiliza aquí un razonamiento deductivo, no partiendo de la norma general para determinar si la medida tiene carácter excepcional, sino al revés: suponiendo que la hipótesis de la que parte es que la medida es efectivamente derogatoria, encontrar si existe la norma

³³⁸ Apartado 80 DARMON

general de la cual aquélla es la excepción. Es decir, en lugar de razonar de lo general a lo particular (de arriba abajo), el razonamiento es ir de lo particular a lo general (de abajo arriba). Dado que la categoría particular supondría la negación de la general, lo que habrá que ver es si existe la negación de la negación.

Es decir, DARMON hace el siguiente ejercicio lógico: si la medida hemos supuesto que es derogatoria, hay que comprobar si la negación de la medida es una norma general obligatoria, teniendo en cuenta que si la medida litigiosa es facultativa, la negación ha de ser obligatoria. En este caso habría que ver si existe una norma general que implique que el derecho del Estado miembro del pabellón ha de aplicarse obligatoriamente a los contratos de trabajo de extranjeros no residentes en el Estado miembro. La investigación de la existencia de esta norma la hace DARMON en primer lugar, en un contexto interno; en segundo lugar, en un contexto comunitario, y en tercer lugar, acudiendo al derecho comparado para ver las soluciones que se adoptan en los distintos Estados miembros.

De acuerdo con el examen anterior, hemos de concluir si existe la norma general de la que la disposición litigiosa es excepción o no.

- Si tal norma general no existe, habrá que concluir que la medida litigiosa no tiene carácter derogatorio, ya que no hay nada que derogar; por tanto la medida entra dentro de la normalidad en la aplicación del régimen. En este caso, examinados tanto el derecho interno (donde una sentencia expresamente lo confirma); como el derecho internacional, como la normativa comunitaria (tanto el Convenio de Roma como un Reglamento del Consejo), como en definitiva la normativa de los Estados miembros, resulta que no existe en toda esta normativa una norma general que obligue al Estado miembro del pabellón a aplicar el derecho nacional al elemento extranjero.

- Por el contrario, si existiera dicha norma, la conclusión sería que la medida supone una derogación a la aplicación normal de éste. Si es así, hay que ver exactamente en qué consiste la derogación. Recordemos que para DARMON una medida es derogatoria cuando no se aplica a todas las empresas o a todos los sectores

industriales que, dada la naturaleza y la estructura del sistema, *deberían poder* beneficiarse de ella.

La aportación de DARMON, con ser enormemente importante, ha de precisarse:

- En primer lugar, en mi opinión, en el criterio de DARMON la norma constituye una ayuda de Estado cuando es excepcional respecto al sistema en que se inserta, no simplemente cuando establezca una excepción o diferenciación respecto de la norma general, que es el concepto que manejamos en sede de ventaja. Es decir, la medida en sí, como tal, no encaja por su propia naturaleza en el sistema general, al margen de que por el número de beneficiarios pudiera no ser selectiva. La recíproca sería también cierta, en mi opinión: una norma puede no ser excepcional, aun cuando afecte a una multitud de destinatarios, sin que quepa concluir según el planteamiento clásico que no es selectiva – por no poderse demostrar que afecta a todos, y no hay ninguno excluido –.

- En segundo lugar, la metodología empleada es discutible. La determinación del sistema general no se hace por DARMON exógenamente, sino endógenamente. Se parte de suponer que la norma examinada constituye una excepción o derogación de un sistema general; si ello es así, la negación de la norma nos daría el sistema general teórico, que habrá que ver si existe en la realidad. En caso de que sí existiera, el razonamiento sería correcto, y la norma sería efectivamente derogatoria del sistema general. Sin embargo, en caso de no existir, la conclusión de que la norma no sería derogatoria, y por tanto formaría parte del esquema general, no es necesariamente correcta, como ha demostrado el TG en la sentencia Gibraltar³³⁹, en el que se establece que una norma puede otorgar una ventaja selectiva a determinadas sociedades sin que exista *benchmark* externo respecto del que efectuar la comparación, sino que la propia norma puede constituir el *benchmark*.

³³⁹ Asunto C-106/09P, Comisión y Reino de España- Gibraltar y Reino Unido. Vid infra

5. *DEROGATION TEST*. ESQUEMA METODOLÓGICO³⁴⁰

Del apartado anterior cabe concluir que el gasto fiscal se determina como desviación respecto de los elementos estructurales del sistema fiscal, denominada *benchmark*, para lo cual ha de determinarse éste como primer paso, y a continuación ver si la medida cuestionada pertenece o no a la estructura normativa.

Este esquema cabe reproducirlo, *mutatis mutandis*, en sede de ayudas de Estado fiscales. Como hemos dicho más arriba, en esta sede el método derogativo se define en el párrafo 16 de la Comunicación de 1998³⁴¹, la cual recordamos:

“Para aplicar el apartado 1 del artículo 92 a una medida fiscal, resulta especialmente pertinente el hecho de que esta medida establezca una excepción a la aplicación del sistema fiscal a favor de determinadas empresas del Estado miembro. Por lo tanto, conviene determinar, en primer lugar, el régimen común aplicable”.

Es decir, la excepción, o derogación, ha de ser respecto de un sistema de referencia, ya que una medida no es derogativa en sí misma, sino con respecto a un comparable.

³⁴⁰ Aunque empleemos el concepto “*derogation test*”, realmente hay que señalar que lo que la doctrina entiende como tal sólo *strictu sensu* se define en sede de selectividad y no de ventaja, o, más propiamente dicho, de ventaja selectiva. Lo que sucede es que, como dice ALGUACIL MARI (2011) “*Fiscalidad de cooperativas y ayudas de Estado: parámetros para una reforma*” pg. 43, “*La propia fórmula supone que la ventaja implica una excepción al tratamiento “normal”, y requiere, por tanto, un marco de referencia; lo que constituye una de las razones por las que la determinación de este elemento suele confundirse con la de la selectividad o especificidad de la medida*”. Es decir, tanto para determinar la existencia de selectividad como para determinar la existencia de ventaja se emplea un juicio comparativo de la medida en cuestión con el régimen general (*benchmark*), si bien el juicio empleado en la selectividad supone, además del juicio objetivo empleado en la ventaja – que aquí se describe – un juicio subjetivo referido a los destinatarios de la medida que supone una excepción al sistema general. El *derogation test*, propiamente dicho, sería entonces el segundo, y si la medida pasa el citado test se entiende que existe una derogación.

³⁴¹ Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas (98/C 384/03), de 20/12/1998 Diario Oficial n° C 384 de 10/12/1998

Como dice el Abogado General COSMAS³⁴², “*es imprescindible determinar el punto de referencia de la comparación para determinar si se ha concedido una ventaja o no*”.

Por tanto, el esquema que planteamos del *derogation test* en sede de ventaja tiene dos partes. En primer lugar, ha de determinarse el régimen general o normal – el denominado *benchmark* – aplicable. En segundo lugar, una vez determinado dicho régimen general ha de compararse con el régimen o la medida que se pretende analizar, a fin de establecer si dicho régimen o dicha medida constituyen una excepción o derogación a dicha norma, otorgando un beneficio a la empresa destinataria, para lo cual ha de adoptarse un criterio decisorio³⁴³.

5.1. Régimen general o normal (*benchmark*). Sistemas de referencia

En sede fiscal, SCHÖN³⁴⁴ dice que es decisivo para la identificación de la ayuda de Estado fijar un nivel normal de carga tributaria desde la cual pueda decirse que un

³⁴² Vid Conclusiones del Abogado General COSMAS, aptdo 30 As. C-353/95

³⁴³ Es relevante, a este respecto, lo señalado por el Abogado General JÄÄSKINEN en el As. C-106/09P, Comisión – Gibraltar, aptdos 183-184 y 190: “*Según la Comunicación de 1998, para aplicar el artículo 86 CE, apartado 1, a una medida fiscal, resulta especialmente pertinente el hecho de que esta medida establezca una excepción a la aplicación del sistema fiscal en favor de determinadas empresas del Estado miembro.*(184) *Este enfoque doctrinal es criticado por la doctrina, ya que ni la Comisión ni el Tribunal de Justicia han llegado a determinar con precisión qué es lo que incluye el concepto de “excepción a la norma” ni en qué consiste la ‘norma’ o ‘un sistema general’ [...] (190) Además, opino que la justificación del enfoque destinado a identificar, en una primera fase, un régimen general y, en una segunda fase, una excepción a dicho régimen se deriva de la lógica que sostiene el concepto de ayuda de Estado, que exige identificar la existencia de la ventaja antes de investigar si se trata de una ventaja selectiva*”. En el mismo sentido, LÓPEZ LÓPEZ (2010) “*General Thought on Selectivity and Consequences of a Broad Concept of State Aid in Tax Matters*”, pg 809, dice: “*In tax matters one must first establish the normal level of taxation – the so-called benchmark or system of reference – and only after that can the measure be labelled as advantageous or disadvantageous. If the controversial benefit departs from the system of reference, one should conclude that it is an advantage being the prerequisite for the application of Article 107(1) TFEU fulfilled [...] the analysis of the beneficial character of a measure only needs to identify the consequences derived from the benchmark and the scheme in question...*”

³⁴⁴ SCHÖN (2006) “*State aid....*”, *op cit* pág 257

trato fiscal especial de determinadas transacciones o empresas deba ser etiquetada de ventajoso o de desventajoso. Por tanto, ha de determinarse la normativa de aplicación general, que determinará cuál es el nivel normal de carga tributaria.

El *benchmark* es la norma interna general y omnicomprendensiva que se toma como referencia para la comparación, cuya aplicación determina la carga fiscal normal o nivel normal de imposición al que están sujetas las empresas en un determinado Estado miembro. De esta forma, la ventaja otorgada por un Estado miembro a las empresas o producciones se mide a partir de esta imposición normal, con independencia de que aquéllas sean o no competidoras³⁴⁵. El *benchmark*, por tanto, determina cuál es el nivel normal de imposición, respecto del cual se evalúa la existencia de ventaja.

Para determinar esta normativa de aplicación general, que denominamos *benchmark*, se han propuesto tres sistemas de referencia:

5.1.1. Sistema estándar comunitario

El primero de ellos sería un sistema estándar comunitario, e.d, la elaboración desde el punto de vista comunitario de una descripción autónoma de un sistema fiscal normal, al objeto de dotar a la Comisión y al TJ de un punto de referencia fijo, sin consideración a las diferencias fiscales entre los Estados Miembros. Esta solución la defienden entre otros CASADO OLLERO³⁴⁶, y FRICK³⁴⁷, si bien no es admisible,

³⁴⁵ LÜBBIG (2003) “*L’application de l’article 87 du Traité de Rome aux aides fiscales: un coup de’État communautaire?* », pág. 126

³⁴⁶ CASADO OLLERO (1985) “*Extrafiscalidad e incentivos fiscales a la inversión en la CEE*”, pág. 370 (citado por Martín Jiménez (2001) “*El concepto de ayuda de Estado y las normas tributarias: problemas de delimitación del ámbito de aplicación del artículo 87.1 TCE*”, nota a pie de página 61.

³⁴⁷ Vid cita de PINTO (2003) “*Tax Competition & EU Law*”, pg. 143

dado que interferiría en la soberanía de los Estados Miembros, que en materia de Impuesto sobre sociedades no han llevado a cabo ninguna armonización³⁴⁸.

No obsta a ello, sin embargo, en mi opinión, que pueda utilizarse como *benchmark* una norma supranacional, siempre que ésta se integre en el ordenamiento jurídico del Estado miembro, siquiera de forma supletoria. Este es el caso de la aplicación de las *guidelines* de la OCDE en materia de precios de transferencia en la evaluación de la existencia de ventaja en las APAs que recientemente ha iniciado la Comisión³⁴⁹.

5.1.2. Sistemas fiscales de otros Estados miembros.

Un segundo criterio sería tomar en consideración los sistemas fiscales de otros Estados Miembros. Este criterio es rechazado por autores como BACON³⁵⁰, KEPPELNE³⁵¹, SANCHEZ RYDELSKY³⁵² y LUBBIG³⁵³ así como por la

³⁴⁸ Este enfoque parte de la base que es posible introducir un elemento comparativo basado en un sistema impositivo racional, como el propugnado por el profesor NEUMARK (1973) “*Principios de la Imposición*”. Más arriba se ha descrito una idea semejante al describir sintéticamente los caracteres comunes que encuentran los profesores SURREY y Mc DANIEL en el análisis comparativo de los gastos fiscales.

³⁴⁹ Vid al respecto GUNN & LUTS (2015) “*Tax Rulings, APAs and State Aid: Legal Issues*”, págs. 122-123

³⁵⁰ BACON (2009) “*European Community Law of State Aid*”, pg 31: “*Given the significant disparities between the legislative and regulatory regimes in different Member States, a comparison between the economic situation of the beneficiary and the situation of comparable or competing undertakings in other Member States would be meaningless, since it would be a comparison of different factual and legal situations*”

³⁵¹ KEPPELNE (2000), “*Politiques fiscales nationales et contrôle communautaire des aides d’État*”, pág 5: “*l’analyse [ne doit pas] être fait [...] par comparaison avec le traitement fiscal réservé à la même catégorie d’entreprises dans d’autres Etats membres. En d’autres termes, une mesure fiscale ne perd pas son caractère d’aide d’Etat par le seul fait que son objet ou son effet est ce que mettre le bénéficiaire dans la même situation que s’il avait exercé la même activité économique que dans autre Etat membre*”

³⁵² SANCHEZ RYDELSKI (2010) “*Distinction between State Aid and General Tax Measures*”, pg 150: “*The assessment of an advantage has to be made with respect to the national system at stake and not by carrying out a comparative analysis with tax systems in other Member States*”

jurisprudencia del TJUE³⁵⁴, ya que se basa en que una medida no ha de considerarse que otorga una ventaja cuando en un Estado Miembro haya una medida similar que no haya sido declarada ayuda de Estado³⁵⁵.

Sin embargo, como hemos visto más arriba, el Abogado General DARMON en el asunto *Sloman Neptun* hace uso de esta metodología, ya que para determinar si la norma examinada constituía una excepción a la aplicación del sistema general, recurre a los ordenamientos jurídicos de diferentes Estados Miembros³⁵⁶. DARMON concluye que *“Este breve análisis de la situación existente en los Estados miembros revela que, en ningún caso, puede considerarse como la norma general la aplicación de la legislación del Estado del pabellón a las condiciones salariales del contrato de*

³⁵³ LÜBBIG (2003) “*L’application de l’article 87 du Traité de Rome aux aides fiscales: un coup d’État communautaire?*” pg. 126 “*L’avantage accordé par un État membre à certaines entreprises ou productions [...] n’est pas évalué sur la base d’une comparaison des régimes fiscaux auxquels sont soumis le présumé bénéficiaire de l’aide et ses concurrents dans d’autres États membres (...) La fiscalité directe étant l’un des derniers domaines à ne pas avoir été harmonisé au niveau communautaire, il n’existe pas de critère d’évaluation à l’échelle européenne qui garantirait l’objectivité de l’évaluation de l’avantage fiscal étatique dont une entreprise est présumée bénéficier dans un État membre donné. Le concept d’imposition ‘normale’ n’offre pas l’objectivité recherchée étant donné qu’il varie d’un État membre à l’autre*”

³⁵⁴ Así, en el asunto *Salzgitter* T-308/00 pto 81, el TJUE dice: “*para determinar lo que constituye una carga fiscal «normal», en el sentido de la referida jurisprudencia, no se puede efectuar un examen comparativo de las normas fiscales aplicables en todos los Estados miembros, ni siquiera sólo en algunos de ellos, sin desvirtuar el espíritu de las disposiciones relativas al control de las ayudas de Estado. En efecto, a falta de una armonización a escala comunitaria de las disposiciones fiscales de los Estados miembros, dicho examen equivaldría a comparar situaciones fácticas y jurídicas diferentes que resultan de las disparidades legislativas o reglamentarias entre Estados Miembros*”.

³⁵⁵ WOUTERS & VAN HEES (2001) “*Les règles communautaires en matière d’aides d’État et la fiscalité directe: quelques observations critiques*” pág 654, con referencia al As. C-353/95, *Tiercé Ladbroke*, señalan: “*l’on ne pouvait pas exiger que le système des retenues légales et fiscales d’un État membre soit appliqué de la même manière à des courses de chevaux dans un autre État membre. En d’autres termes, le fait qu’une législation fiscale favorable soit applicable dans un Etat membre X mais pas dans un Etat membre Y ou même dans aucun Etat membre, ne confère pas automatiquement à cette législation la nature d’aide d’Etat*”

³⁵⁶ En particular, analiza el ordenamiento comunitario (apartados 81-85), así como la solución adoptada en el asunto examinado por Grecia (apdo. 87); Irlanda (apdo. 88); Reino Unido (apdo. 89); Bélgica (apdo. 91); España (apdo. 92); Italia (apdo 93) y Portugal (apdo. 94)

*trabajo de los marineros no residentes, que sean nacionales de Estados terceros. La legislación que se limite a permitir la aplicación de otro Derecho no tiene pues ningún carácter de excepción respecto a lo que, de alguna manera, es la "normalidad jurídica"*³⁵⁷. Para DARMON, la normalidad jurídica parece ser la normalidad jurídica comunitaria³⁵⁸.

5.1.3. Normativa interna del Estado miembro.

El tercer criterio es utilizar como *benchmark* la propia norma interna³⁵⁹, solución que la doctrina³⁶⁰, la Comisión y la jurisprudencia del TJUE³⁶¹ entienden que es la más

³⁵⁷ Conclusiones del Abogado General DARMON, As. Sloman Neptun, aptdo 96.

³⁵⁸ Este criterio introduciría, además, un problema si existen Estados miembros que regulen la medida de manera diferente a otros, ya que no se podría afirmar dónde estaría la "normalidad" jurídica.

³⁵⁹ Ha de señalarse que el hecho de considerar la norma interna como *benchmark* implica que se integran en él todas aquellas normas, disposiciones, o resoluciones, de cualquier naturaleza, incluso no normativas, que sirvan para su aplicación. Así, en determinadas Decisiones, la Comisión ha considerado integradas en el *benchmark* las *Guidelines* de la OCDE de 2010 sobre precios de transferencia. Vid las Decisiones de 11 de junio de 2014 sobre las ayudas de Estado SA.38373 (Apple), SA.38374 (Starbucks) y SA.38375 (Fiat)

³⁶⁰ Así, entre otros KEPPELNE (2000), "*Politiques fiscales nationales...*", pg 5: "*l'analyse doit être fait dans le cadre de référence national, par rapport au système fiscal national...*"; SCHÖN (2006) "*State Aid in the area of taxation*" pg 257: "...for these reasons, the only 'benchmark' from which a tax measure can be identified as state aid, is the general tax system which has been established by the respective Member State itself"; LÜBBIG (2003) "*L'application ...?*" op cit pg. 126 "*L'avantage [...] se mesure donc à partir de l'imposition normale à laquelle sont soumises les entreprises dans un État membre donné...*"; SANCHEZ RYDELSKI (2010) "*Distinction...*", pg 150: "*In order to establish whether an advantage exists, it is necessary to examine the national tax system applicable...*"; ENGELN & GUNN (2013) "*State Aid: Towards a Theoretical Assessment Framework*", pág 141 "*The question of what constitutes the normal tax burden must always be ascertained in the context of the tax system at hand and in the light of the objectives pursued by the measures in question*"; CASTILLO & KEPPELNE (2005) "*Ayudas Estatales: jurisprudencia comunitaria en 2004*", pág 56; MORENO GONZÁLEZ (2006) "*Tendencias recientes de la jurisprudencia comunitaria en materia de ayudas de Estado de naturaleza tributaria*", pág 834, y MICHEAU (2008) "*Tax selectivity in State aid review...*" op cit págs. 280-281

³⁶¹ As. Salzgitter T-308/00 aptdos 81-82 "*81.[...] En el presente caso, para determinar lo que constituye una carga fiscal «normal», en el sentido de la referida jurisprudencia [...] (82) la Comisión, acertadamente, sólo examinó la ventaja derivada de las medidas del artículo 3 de la ZRFG en relación con el régimen tributario general alemán*".

coherente. Con ello se dota de seguridad jurídica a la evaluación de la medida, frente a los métodos anteriores³⁶².

Además, este es el fundamento³⁶³ de la justificación por la naturaleza del sistema. El TJUE y la Comisión han acentuado la prerrogativa nacional en asuntos fiscales y han aceptado que las medidas fiscales que emanan de la “estructura natural o general” del sistema fiscal nacional no se considera que constituyan ayudas de Estado. La jurisprudencia del TJUE ha seguido este criterio de manera uniforme. Así, ya en la sentencia Italia – Comisión³⁶⁴ el TJUE dice que las medidas extraordinarias “*liberan a los beneficiarios de las cargas financieras que derivan de la aplicación normal del sistema general de contribuciones obligatorias impuestas por la ley*”. Igualmente, el Abogado General JÄÄSKINEN, en las Conclusiones del asunto Gibraltar³⁶⁵ “175. *Puesto que el Derecho de la Unión no es un sistema tributario supletorio, el marco de referencia debe seguir siendo el nacional...*”.

5.2. Caracteres del *benchmark*. Determinación del *benchmark* aplicable.

En sede de ayudas de Estado – tanto respecto al *benchmark* como a la norma especial – la norma se define por su finalidad – los objetivos que persigue, que pueden ser formales y reales –; su ámbito objetivo – que puede ser imponer un gravamen específico, o establecer una exención, bien de un impuesto general, bien de un gravamen específico –; su ámbito subjetivo – nominal o aparente y real o efectivo –; su ámbito territorial y su vigencia temporal. La combinación de estos elementos es esencial para la evaluación de la existencia de ventaja, y en su caso de selectividad.

Respecto de estos caracteres, ha de precisarse lo siguiente:

³⁶² Vid LÜBBIG, *supra* nota a pie de página 353

³⁶³ SCHÖN (2006) “*State Aid in the area of taxation*” pg 257

³⁶⁴ As. 173/73, Italia – Comisión, aptdo 15 citado por ROSSI-MACCANICO (2009) “*The point on selectivity in state aid review of business tax measures*” pág 2

³⁶⁵ As. C-106/09, aptdo 175 Gibraltar – Comisión y Reino de España

5.2.1. Ámbito de aplicación de la norma

En cuanto al ámbito de aplicación de la norma, dice QUIGLEY³⁶⁶ que la noción de un régimen fiscal común (“*common tax system*”), tal y como lo define la Comisión³⁶⁷ ha dado paso a la noción de “*marco relevante de referencia*”.

En el impuesto sobre sociedades, se ha pasado de un enfoque unitario a un enfoque descentralizado, tanto geográfica como sectorialmente. Es decir, se ha pasado de considerar que el impuesto de sociedades constituía un sistema fiscal nacional, de forma que cualquier derogación había de justificarse (régimen fiscal común), a reconocer que determinados regímenes de imposición de sociedades pueden ser bien regionales o sectoriales en su ámbito y pueden operar en paralelo con otros sistemas en el mismo Estado Miembro, sin que las diferencias entre dichos sistemas paralelos den lugar necesariamente a una ayuda de Estado, sino que son una expresión de la soberanía fiscal del Estado Miembro.

5.2.1.1. Sistemas fiscales regionales

En cuanto a los sistemas regionales, el TJUE ha establecido desde la sentencia Azores³⁶⁸ que el marco de referencia geográfico no tiene necesariamente que coincidir con los límites territoriales del Estado Miembro, y por ello un sistema fiscal regional autónomo del Estado Miembro puede constituir su propio marco de referencia, que no ha de contemplarse entonces como una derogación del propio del Estado Miembro³⁶⁹.

Así, los apartados 56 y 57 de la Sentencia Azores dicen:

³⁶⁶ QUIGLEY (2012) “*Direct Taxation and State Aid: Recent Developments Concerning The Notion of Selectivity*” págs 112-114

³⁶⁷ Apartado 16 de la Comunicación de 1998, antes citado

³⁶⁸ STJCE de 6 de septiembre de 2006, As. C-88/03 Portugal – Comisión (Azores)

³⁶⁹ Siempre que cumpla dicha autonomía fiscal los requisitos establecidos en la sentencia Azores. Vid aptdos 56 a 58, 62 y 65 a 67 de la citada STJCE de 6 de septiembre de 2006, As. C-88/03

“56 [...] La determinación del marco de referencia reviste especial importancia en el caso de las medidas fiscales, puesto que la propia existencia de una ventaja sólo puede apreciarse en relación con una imposición considerada «normal». El tipo impositivo normal es el vigente en la zona geográfica que constituye el marco de referencia.

57. A este respecto, el marco de referencia no debe necesariamente coincidir con el territorio del Estado miembro considerado, de tal modo que una medida que conceda una ventaja en sólo una parte del territorio nacional no pasa por este simple hecho a ser selectiva en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1”

La clave para determinar el marco de referencia, o alcance territorial del *benchmark*, es el grado de autonomía del poder central que tiene la entidad territorial. La sentencia Azores establece que *“ha de examinarse [...] si la medida ha sido adoptada por dicha entidad en el ejercicio de facultades lo suficientemente autónomas del poder central...”*³⁷⁰. En la misma sentencia el TJUE enumera las condiciones de autonomía que debe tener un territorio para que el *benchmark* se reduzca a dicho territorio, las cuales son las siguientes:

“68. De lo anterior resulta que, conforme a lo expuesto por el Gobierno del Reino Unido, para que pueda considerarse que existe la suficiente autonomía política y fiscal en relación con el Gobierno central en lo que atañe a la aplicación de las normas comunitarias sobre ayudas de Estado, es necesario no sólo que la entidad infraestatal disponga de la competencia para adoptar, para el territorio de su competencia, medidas de reducción del tipo impositivo con independencia de cualquier consideración relativa al comportamiento del Estado central, sino también que asuma las consecuencias políticas y financieras de tal medida”

En tales casos, el *benchmark* es, no la norma estatal, sino la norma dictada por el ente con autonomía política y financiera.

5.2.1.2. Sistemas sectoriales paralelos

Respecto a los sistemas sectoriales paralelos³⁷¹ – es decir, aquéllos que establecen la normativa fiscal específica de un determinado sector, que coexisten con el *benchmark*

³⁷⁰ Apartado 62 de la Sentencia Azores

³⁷¹ Así los denomina QUIGLEY (2012) *“Direct Taxation...”* op.cit. pág 114

general –, la determinación del *benchmark* ha de tener en cuenta si se trata de la incidencia sectorial de la imposición general – en cuyo caso el *benchmark* sería el aplicable a todas las empresas, con independencia del sector – o si se trata de elementos sectoriales de la imposición³⁷², e.d., si el régimen específico del sector ha de contemplarse, debido a sus especiales características, como un sistema general, si bien tan sólo aplicable al sector³⁷³. Es decir, habría que ver si el subsistema es una adaptación del régimen general a las características del sector, o bien si constituye un (sub)sistema diferenciado del general.

Esta distinción es esencial, señala QUIGLEY³⁷⁴, pues en el primer caso cabría hablar de derogación, que puede en su caso estar justificada por determinadas características del sistema que deroga³⁷⁵, mientras que en el segundo caso el subsistema fiscal autosuficiente sería una expresión de la soberanía del Estado Miembro en materia tributaria.

El problema, por tanto, en sede de ventaja, estaría en este último caso, es decir, si es posible establecer una normativa fiscal específica para un sector, sin que ello suponga una derogación de la normativa general.

5.2.1.2.1. Normativa específica sectorial.

³⁷² QUIGLEY (1998) “*The Notion of a State Aid in the EEC*” pág 254; NICOLAIDES (2001), “*Fiscal Aid in the EC: A critical Review of Current Practice*”, pág 324

³⁷³ QUIGLEY (2004) “*General Taxation and State Aid*” págs 209 – 211. Así, señala QUIGLEY, hay sectores cuya actividad económica presenta características que hacen que las normas generales de tributación y contabilidad no sean adecuadas: v.gr., el hecho de que necesiten cuantiosas inversiones antes de que puedan dar lugar a ingresos regulares. Vid WISHLADE (1997) “*When Are Tax Advantages State Aids And When Are They General Measures?*” págs. 18-20

³⁷⁴ QUIGLEY (2012) “*Direct Taxation and State Aid...*” *op.cit.* pág 114; QUIGLEY (1998) “*The Notion...*” *op cit* pág 254; BACON (1998) ‘*State Aids and General Measures*’, pág. 304; SCHÖN (2006) “*State Aid in the area of taxation* ” págs 259

³⁷⁵ Vid infra capítulo V

En cuanto al primer aspecto, QUIGLEY³⁷⁶ entiende que el Estado Miembro puede establecer, en ejercicio de su soberanía fiscal un sistema fiscal sectorial que suponga una adaptación del sistema general a las características del sector.

Para ello expone el caso del Petroleum Revenue Tax (PRT) británico, que se aplica solamente al sector petrolífero, con un tipo de gravamen del 75% y un método de cálculo de la base imponible basado, no en los flujos contables de ingresos y gastos, sino en un método particular basado en los precios que llevarían a cabo operadores independientes en el mercado³⁷⁷. Sin embargo, el hecho de que el tipo de gravamen y la forma de cálculo de la base imponible sean distintos de la norma general no implica que sea derogatorio de la norma general; antes al contrario, es parte del *benchmark*. Su establecimiento, así como su modificación, no implica la existencia de ventaja, ni siquiera aun cuando el tipo de gravamen se redujera por debajo del tipo general³⁷⁸.

De hecho, QUIGLEY dice que incluso la jurisprudencia comunitaria ha reconocido, si bien de forma no expresa, la posibilidad de la existencia de sistemas sectoriales paralelos, alternativos al general.

Así, en el asunto Italia – Comisión³⁷⁹, el gobierno italiano trató de justificar determinadas ventajas fiscales otorgadas a la banca italiana³⁸⁰ alegando que

³⁷⁶ QUIGLEY (2004) “*General Taxation...*” *op cit*, pág 210;

³⁷⁷ El denominado *arm's length*

³⁷⁸ QUIGLEY (2004) “*General Taxation...*” *op cit*, pág 210. Cuestión distinta es el hecho de que la forma de cálculo de la base se altere en beneficio de la infravaluación de determinados productos, lo que puede perjudicar a alguna de las empresas del sector, como ocurrió en el As. ICI (*Attorney General, ex parte Imperial Chemical Industries*).

³⁷⁹ As 66/02, aptdo 101 de la Sentencia de 15 de diciembre de 2005; v.t. las Conclusiones de la Abogada General STIX-HACKL de este asunto, aptds 48-50

³⁸⁰ Vid aptdo 9 Sentencia del TJUE. En síntesis, las medidas controvertidas eran, para determinadas operaciones de fusión bancaria y de aportación de activos a fundaciones bancarias, la aplicación de un tipo reducido en el Impuesto sobre sociedades, así como la neutralidad fiscal de determinadas operaciones de reestructuración de las empresas del sector.

constituían un régimen específico autónomo. La Abogada General STIX-HACKL plantea que *“debe comprobarse en primer lugar, como primerísima premisa, si las medidas litigiosas han de apreciarse en relación con el régimen fiscal aplicable por regla general a las operaciones de este tipo o bien si, tal como ha alegado el Gobierno italiano, constituyen un régimen fiscal general autónomo o, en su caso, un régimen fiscal específico”*³⁸¹.

La STJCE, por su parte, dice al respecto:

“101. Las medidas controvertidas [...] no constituyen una adaptación del régimen general a las características específicas de las empresas bancarias. De los autos se desprende que las autoridades nacionales las presentaron expresamente como un medio para mejorar la competitividad de determinadas empresas en un determinado momento de la evolución del sector”.

Para QUIGLEY, de esta afirmación del TJUE habría que entender, *sensu contrario*, que de no haber tenido dicha finalidad las medidas, podrían haber formado parte del régimen sectorial³⁸².

Sin embargo, lo cierto es que la jurisprudencia comunitaria ha sido en general reacia a considerar la existencia de normas fiscales específicas relativas a sectores económicos. El TJUE ha considerado reiteradamente que una norma puede ser selectiva (y por tanto, otorgar una ventaja) aun cuando afecte a todo un sector económico³⁸³. De hecho, los asuntos que se han sometido al TJUE relativos a regímenes especiales fiscales en relación con un régimen general no han sido

³⁸¹ Conclusiones de la Abogada General STIX-HACKL, As. 66/02, apdos 49-50

³⁸² Vid QUIGLEY (2012) *“Direct Taxation...”* op cit pg 114: *“It may be surmised that if it had been established that the particular characteristics of banking undertakings or the banking sector were such that the Member State wished to subject them to an adapted tax system, such adapted system could itself have been an alternative tax system applying in parallel to the general corporate tax system”*

³⁸³ Vid pto. 43 Conclusiones del Abogado General TIZZANO en C-172/03 (Heiser), y la jurisprudencia que cita; V.t. pto. 33 STJCE As. C-75/97 Bélgica - Comisión, y la jurisprudencia que cita; V.t. sentencias Italia - Comisión sobre el Textil; Vid STJCE C-66/02 (ayudas fiscales a la banca); Vid ptos 44-51 STJCE As. 148/04 (ayudas fiscales a la banca)

considerados regímenes autónomos³⁸⁴, incluso en algún caso contra el criterio del propio Abogado General³⁸⁵. Bajo nuestro punto de vista, a pesar de la opinión de QUIGLEY, entendemos que el TJUE precisamente dice lo contrario, ya que de no tener dicha finalidad constituirían, como dice la sentencia, una adaptación del sistema general a las características del sector, pero seguirían siendo sistema general.

No obstante, en mi opinión el TJUE sí ha reconocido expresamente dicha especificidad, en la sentencia de 27 de enero de 1998, asunto 67/94, Ladbroke³⁸⁶, en la cual dice textualmente:

“76. En la medida en que las actividades de PMU son objeto de una normativa específica, que le garantiza una exclusividad para la organización de las apuestas mutuas en Francia (véase supra, apartado 2) y en que el régimen tributario aplicable a las mismas tiene en cuenta no solamente dicha particularidad, sino el conjunto de las peculiaridades del sector de las carreras hípcas en Francia, la Comisión consideraba justificadamente que el sistema específico de exacciones, que determina la parte de los recursos procedentes de las apuestas que corresponde al Estado, a los apostantes, a PMU y a las sociedades de carreras, respectivamente, no constituía un régimen que establecía excepciones respecto al sistema tributario generalmente aplicable a otras actividades y que, por consiguiente, la medida de que se trata debía

³⁸⁴ Así, son de destacar, entre otros, los asuntos 30/59 De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg - Haute Autorité de la CECA y 70/72 Comisión - Alemania, ambos referidos a las ayudas al sector minero; los As. 173/73 Italia - Comisión; 52/83 Comisión - Francia; 203/82 Comisión - Italia, y 259/85 Francia - Comisión, los cuatro relativos al sector textil; el As. C-6/97, Italia - Comisión, referente al sector del transporte por carretera; el As. C-75/97 Bélgica - Comisión Maribel bis/ter, y los As. C-143/99 Adria - Wien Pipeline GmbH, y C-172/03, Heiser.

³⁸⁵ Así, en el As. C-143/99 Adria-Wien, que se refería a la introducción de los impuestos sobre la energía en Austria, el TJ entendió que el límite de tributación del impuesto sobre la energía - y su consiguiente devolución del exceso satisfecho- que operaba tan sólo sobre las empresas productoras de bienes corporales constituía una ayuda a dichas empresas, y no una medida sectorial, como sostenía el Abogado General MISCHO.

³⁸⁶ Vid KEPPELNE (2000) “Politiques fiscales nationales...” op cit, nota 58 “Ainsi, le Tribunal a approuvé l'approche de la Commission selon laquelle, étant donné les particularités de l'institution des courses hippiques en France, le régime spécifique des prélèvements sur ces courses constituait un système en soi et non une dérogation par rapport au système fiscal général. Par conséquent, la mesure litigieuse devait être examinée dans le seul cadre du système fiscal particulier des courses de chevaux »

examinarse únicamente dentro del ámbito del sistema tributario específico del sector de las carreras hípicas.

77 No obstante, el mero hecho de que dicha medida se rija por un régimen específico y no por un régimen que establece excepciones al régimen tributario general, no puede evitar que le sea aplicable el apartado 1 del artículo 92 del Tratado...”

Es decir, en el asunto Ladbroke el TG admitió que, con respecto a las especificidades de las carreras hípicas en Francia, el régimen propio de las exacciones sobre estas carreras era un régimen en sí mismo, y no una derogación del régimen fiscal general y que era en el marco de este régimen específico en el que la medida debía ser apreciada, y evaluada conforme al artículo 92 TCE (actual 107 TFUE).

En conclusión, la existencia de regímenes sectoriales autónomos es posible, conforme al TJUE.

5.2.1.2.2. Determinación de los regímenes sectoriales autónomos

Sin embargo, el problema que se plantea es cómo determinar, ante una normativa, si se está en presencia de normas autónomas del sector o de normas generales adaptadas al sector. La solución no está, dice SCHÖN, en la diferenciación legal, sino en el sustrato económico de la imposición. Para SCHÖN es el indicador de capacidad de pago el que homogeneiza los impuestos pertenecientes al sistema fiscal, de forma que dos impuestos contenidos en distintas normativas serían comparables si están basados en el mismo indicador de capacidad de pago, no integrándose ambos cualitativamente para determinar el *benchmark*³⁸⁷.

Así, SCHÖN entiende que, con referencia al antes mencionado PRT, dado que el indicador de capacidad de pago es el beneficio empresarial, al igual que el impuesto sobre sociedades, aquél debe considerarse como una forma específica de impuesto sobre sociedades que, si ofreciese un trato preferencial respecto al cálculo de la base

³⁸⁷ Esta postura, como vemos, es opuesta a la manifestada por QUIGLEY (2012), que antes hemos expuesto. En todo caso ha de decirse que el artículo de SCHÖN, que procede de otro anterior de 1999, es de 2006, e.d. posterior a la sentencia del As. 66/02, de 15 de diciembre de 2005.

imponible o el tipo de gravamen, constituiría una ayuda de Estado. Igualmente considera este autor el caso de las normas específicas aplicables al sector bancario.

Este enfoque es, en mi opinión, correcto. Es la capacidad de pago la que ha de determinar la regulación normativa, de manera que distintos impuestos con el mismo ámbito objetivo han de basarse en índices distintos de capacidad de pago. En caso de ser igual los tributos han de considerarse semejantes – en sede de ayudas de Estado –. Por tanto, la autonomía sectorial es excepcional, ya que la norma será que, en sede de imposición de sociedades, exista un régimen general con determinadas especialidades, según la actividad, cuyas reglas que determinen la capacidad de pago han de ser objetivas y reflejar las particularidades del sector, en cuyo caso estarán objetivamente justificadas³⁸⁸.

Sentada la premisa anterior, procedería ver qué normas configurarían entonces el *benchmark*. Éste estaría formado, en mi opinión:

a) por aquellas normas específicas del sector, en la medida que, como señala la sentencia antes señalada – asunto 66/02 –, constituyen una adaptación del régimen general a las características específicas del sector, y cuyo objetivo principal no es reforzar la estructura de las empresas para hacerlas más competitivas. Este sería el caso de aquellas normas que imponen obligaciones específicas al sector, con incidencia en sus cuentas de resultados. Así, la normativa sobre provisiones bancarias y de empresas aseguradoras que es más rigurosa que la general. No obstante, ha de justificarse objetivamente que la medida, por sus características, deba integrar el *benchmark*³⁸⁹

³⁸⁸ Vid infra, capítulo V, donde se trata más en detalle esta cuestión.

³⁸⁹ NICOLAIDES (2001) “*Fiscal Aid in the EC...*” *op cit* pág 326 cita al respecto la normativa referente al PTR, más arriba mencionada, la cual tiene en cuenta los costes y riesgos que conlleva la explotación de petróleo, y se considera generalmente como formando parte del sistema general de imposición de sociedades, en el sentido de que se aplican reglas diferentes a actividades objetivamente diferentes. Sin embargo, no es tan obvio cómo estos riesgos son substancialmente diferentes o significativamente mayores que los riesgos asumidos por las empresas con importantes inversiones en

b) supletoriamente, el *benchmark* estaría integrado por aquellas normas aplicables de forma general a las empresas, con independencia del sector económico. De esta manera, aquéllas normas específicas que tengan un correlato en el sistema general pueden ser derogatorias, si la norma específica no se justifica por la especificidad del sector³⁹⁰, pudiendo, en caso de ser selectivas, estar justificadas por la naturaleza del sistema fiscal en que se insertan. En todo caso, la determinación de la estructura normativa que configura el *benchmark* ha de realizarse caso por caso³⁹¹.

5.2.2. Nivel normal de imposición

En cuanto al nivel normal de imposición, este sería, por definición, el que se deriva del *benchmark*. SCHÖN dice que la definición del *benchmark* ha de tener en cuenta la naturaleza y estructura general de cada impuesto³⁹². Sin embargo, cabe distinguir entre los impuestos generales, y los impuestos “reguladores”³⁹³:

5.2.2.1. Impuestos generales.

5.2.2.1.1. Base imponible.

Respecto de los primeros, la definición del *benchmark*, en lo referente al componente de base imponible, se refiere al sustrato económico de la imposición, es decir, a la

I+D, como las empresas farmacéuticas, o las que operan en mercados en rápida evolución, con alta volatilidad, como las empresas de telecomunicación, o en mercados muy fluctuantes, como el caso de las producciones musicales

³⁹⁰ Así, una disposición que permitiera una amortización acelerada a la industria textil sería una norma que no pertenecería al *benchmark*, siendo derogatoria de la general.

³⁹¹ QUIGLEY (2004) “*General Taxation...*” *op cit*, pág 211 dice, en relación a este punto “*However, the dividing line between derogations which are integral to a general system and those which are not is difficult to draw, whether in theory or practice...*”

³⁹² SCHÖN (2006) “*State Aid...*” *op cit* págs 259-267 *The “nature and general scheme” of a tax*

³⁹³ Lo que denominaríamos impuestos sobre consumos específicos, en nuestra terminología

capacidad de pago, con arreglo a la que debe definirse³⁹⁴, ya que constituye su esquema general y natural, con independencia de que la regulación normativa del tributo se contenga en la misma norma o en normas separadas, o de cómo se redacte la norma³⁹⁵.

Por tanto, para delimitar el *benchmark* han de distinguirse los elementos reveladores de capacidad de pago en el impuesto – los que en el apartado anterior denominamos elementos estructurales – de aquéllos que tienen un componente de gasto fiscal³⁹⁶, con independencia de que ambos se contengan en la normativa reguladora del tributo. Sólo los primeros deben formar parte del *benchmark*.

Ahora bien, es inevitable que para determinar la capacidad de pago – especialmente en los impuestos que tienen cierta complejidad, como el impuesto sobre sociedades – haya de acudirse a criterios técnicos objetivos tras los cuales existen generalmente juicios de valor subjetivos³⁹⁷; y estos criterios técnicos se trasladan a la normativa, por lo que es a ésta a la que cabe acudir para determinar el régimen común, máxime cuando la norma es general. Por tanto, han de aceptarse estos criterios técnicos con una cierta razonabilidad, en la medida en que reflejen una cierta normalidad jurídica.

³⁹⁴ SCHÖN (2006) “*State Aid...*” *op cit* pág 260 “*The definition of the ‘benchmark’ should not be decided along the lines of the statutory separation of the tax provisions but with respect to the economic substance of taxation...*”

³⁹⁵ SANCHEZ RYDELSKI (2010) “*Distinction between state aid and general tax measures*”, pág 105 dice: “*Determining the normal level of taxation is not always straightforward and cannot be done with reference to the legislative technique used by the national authorities. In fact, the latter can achieve the same result by imposing a general tax and relieving only certain beneficiaries or, on the contrary, by placing a given burden only on certain undertakings, so that other taxpayers that find themselves in a similar situation benefit from a comparative advantage. Therefore, the formal design of the measure is of no or little assistance in deciding whether it constitutes a favorable exception from a more general taxation rule.*”

³⁹⁶ Nos remitimos en este punto al apartado anterior, donde se ha tratado el tema con más profundidad

³⁹⁷ V.gr., la imputación de gastos plurianuales; el número de años en que se amortiza un activo; los criterios de no deducibilidad de gastos..

De hecho, la propia Comisión, en la Comunicación de 1998³⁹⁸, da unas escuetas indicaciones al respecto, al indicar que no constituyen ayudas “*las medidas de pura técnica fiscal (fijación de los tipos impositivos, de las normas de depreciación y amortización y de las normas en materia de aplazamiento de pérdidas; disposiciones destinadas a evitar la doble imposición o la evasión fiscal legal)*...”. Estos criterios técnicos, en la medida que reflejen la capacidad económica – y ello pueda probarse³⁹⁹ – no originarán ventaja selectiva alguna⁴⁰⁰.

5.2.2.1.2. Tipo de gravamen.

Lo anterior es aplicable a la naturaleza y esquema general de un impuesto con referencia a la base imponible. Respecto al tipo impositivo, la determinación del tipo de gravamen normal puede presentar alguna complicación cuando existe una variedad de ellos, en que ha de determinarse cuál es el general y cuál o cuáles los especiales.

Así, se ha planteado el caso de que existan dos tipos de gravamen, uno para coches contaminantes y otro para no contaminantes, siendo este último inferior al primero. Aparentemente se trataría de un dilema aporético, ya que si el tipo general es el aplicable a los no contaminantes, el tipo aplicable a los contaminantes sería considerado como una carga especial, no existiendo ventaja alguna; si se considera

³⁹⁸ Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas (98/C 384/03), apartado 13

³⁹⁹ Vid infra capítulo V el régimen MINAS, As. C-159/01, Países Bajos – Comisión, en el que la falta de prueba de los consumos reales impidió que se entendiera justificada una exención.

⁴⁰⁰ Vid, v.gr., la Decisión de la Comisión, de 11 de diciembre de 2002, relativa a las medidas ejecutadas por España en favor del sector agrario tras el alza de los precios de los carburantes, en la que la Comisión consideró que todas estas medidas obedecen a motivos técnicos, buscando ajustar la fiscalidad a la capacidad económica real, por lo que de no hacerse, existiría sobreimposición: “*El ajuste obedeció a la necesidad de ajustar la fiscalidad a la capacidad económica real. Si no se hubiera realizado, habría habido un exceso de impuesto. Así pues, este ajuste está justificado por la naturaleza o la economía del sistema fiscal de estimación objetiva para ajustar a los ingresos reales la renta cuantificable a efectos fiscales*”.

que el tipo general es el aplicable a los coches contaminantes, entonces podría entenderse que los no contaminantes gozan de ventaja frente a los primeros.

Asimismo, si el tipo aplicable a las pequeñas y medianas empresas es inferior al aplicable a las grandes empresas, ¿ha de entenderse que aquél es el general o que lo es este último? Habida cuenta de que las empresas pequeñas y medianas representan más del 93% en la CEE⁴⁰¹ parece que la “normalidad jurídica” debiera ser el tipo inferior aplicable a éstas.

Sin embargo, estos problemas son, a mi juicio, más aparentes que reales. En el caso de los coches contaminantes, un análisis de la evolución temporal de la medida, y de los objetivos perseguidos, lleva a determinar cuál es la medida general⁴⁰². En el caso de las PYMEs⁴⁰³, el tipo impositivo que integra el *benchmark* es aquél que se aplicaría en caso de que una empresa, aun cuando no superara el umbral que la

⁴⁰¹ Cifra aportada por el Director General de PYMEs de la Comisión Europea, Sr. Calleja Crespo, en la reunión del Foro Mediterráneo que tuvo lugar en Málaga, el 14 de febrero de 2014

⁴⁰² Vid GEELHOED (2005) “*The Demarcation of State Aids and Regulatory Charges*” pág 404; SCHÖN (2006) “*Special Charges – a Gap in European competition Law?*” pág 501; Schön “*State Aid...*” *op cit* pág 266; SCHÖN (1999) “*Taxation and State Aid Law in the European Union*” págs 929 - 930

⁴⁰³ LANG (2009) “*Selectivity as a criterion to determine whether a tax measure constitutes State Aid*” se recrea en la exposición de ejemplos que muestran dilemas aporéticos respecto al tipo aplicable a las empresas según el número de empleados que tengan, todos ellos originados por diferentes redacciones de la misma norma, que con el mismo contenido, sin embargo aparentemente muestran distintos *benchmarks*. Para este autor, lo relevante no es la redacción de la norma, ni siquiera el objetivo que tenga, “*the real question can only be whether two different rules which provide for different treatment cover comparable or different situations [...] in the context of State aid the relevant question is whether two enterprises which are treated differently are comparable in respect of their relation as competitors*”. Sin embargo, no compartimos el planteamiento, ya que los objetivos de la norma, en nuestra opinión, sí son relevantes para determinar si forma parte o no del *benchmark*.

calificara como tal, sin embargo no reuniera los requisitos que se exigen para la aplicación del tipo de gravamen⁴⁰⁴.

5.2.2.2. Impuestos reguladores.

En cuanto a los impuestos reguladores, el criterio de la capacidad de pago no funciona en este contexto, debido a que los objetivos de éstos no son estrictamente presupuestarios, tales como la fiscalidad ambiental, o los impuestos sobre consumos específicos.

En este caso, la naturaleza y esquema general de estos impuestos ha de identificarse teniendo en cuenta el objetivo no fiscal del impuesto como tal. Así, en el esquema general de los impuestos medioambientales la base imponible ha de reflejar la actividad cuyo consumo pretende penalizar, estableciéndose las exenciones para las actividades que socialmente causan menos daño, en términos de los objetivos perseguidos. Las diferencias en tipos impositivos han de justificarse a la vista de la finalidad de la ley.

Ha de decirse, a este respecto, que un importante número de los asuntos relativos a medidas fiscales selectivas se refieren precisamente a tributos medioambientales. Son especialmente destacables, por lo que ha significado la jurisprudencia recaída sobre ayudas de Estado, los asuntos C-143/99, *Adria-Wien Pipeline* – referido a la reforma de la tributación sobre la energía en Austria – o C-487/06 *British Aggregate Association (BAA)* – que se refiere a la tributación del impuesto sobre los áridos en Gran Bretaña –.

5.2.3. Objetivos del *benchmark*

⁴⁰⁴ Este caso se ha planteado recientemente en España en relación con las empresas de reducida dimensión que no desarrollan actividades económicas, aun cuando sí obtienen rentas procedentes de la titularidad del capital.

El papel de los objetivos del sistema fiscal se trata más ampliamente en el capítulo V, al cual nos remitimos, por lo que simplemente haremos aquí una breve mención a ellos.

Respecto a los objetivos del *benchmark*, la Comunicación de 1998 distingue entre objetivos externos o extrínsecos al sistema y objetivos intrínsecos o inherentes al mismo⁴⁰⁵.

Los objetivos de un sistema tributario considerados por la literatura hacendística son de dos tipos: objetivos estrictamente fiscales y objetivos extrafiscales⁴⁰⁶, al servicio de los cuales la literatura financiera ha elaborado una serie de principios que se derivan de la búsqueda de dichos objetivos⁴⁰⁷. NEUMARK distingue cinco objetivos del sistema fiscal: justicia; eficacia en la asignación de recursos; estabilidad económica; desarrollo económico, y eficacia operativa o técnica.

La Comisión, así como la jurisprudencia, consideran que el objetivo intrínseco esencial – aunque no único – del *benchmark* es recaudar ingresos para sufragar los gastos públicos⁴⁰⁸. E.d., los componentes esenciales del *benchmark*, al margen de los

⁴⁰⁵ El apartado 26 de la citada Comunicación dice: “26. *Se ha de distinguir, por una parte, entre los objetivos asignados a un determinado régimen fiscal, a los cuales es ajeno – en particular, los objetivos sociales o regionales – y, por otra, los objetivos inherentes al propio sistema fiscal. Su razón de ser es obtener ingresos para financiar los gastos del Estado*”. Esta frase se repite, con una ligera variante, en la jurisprudencia. Así, la STJUE en el As. Azores (C-88/03) dice, en su apartado 81, “*debe distinguirse entre, por un lado, los objetivos de un determinado régimen fiscal, que le sean externos, y, por otro, los mecanismos inherentes al propio sistema fiscal, que sean necesarios para la consecución de tales objetivos*”. Volveremos, en un capítulo posterior, sobre este punto.

⁴⁰⁶ Vid un buen resumen de la evolución de los objetivos del sistema tributario, y los principios de éste, en VALLE SÁNCHEZ (2001) “*Una nota sobre los principios impositivos en perspectiva histórica*”

⁴⁰⁷ Seguimos la exposición de la magistral obra de NEUMARK (1973, en la versión española) “*Principios de la Imposición*”. En un capítulo posterior se desarrollará este punto.

⁴⁰⁸ Para NEUMARK, el objetivo fiscal de recaudación de ingresos para sufragar los gastos públicos, al servicio del cual se encuentran los principios de suficiencia del sistema fiscal y de capacidad de incrementación, así como los principios jurídico-tributarios y técnico-tributarios, necesarios para la consecución de aquéllos.

elementos de gasto fiscal, han de coadyuvar a la consecución de ingresos fiscales, al lado de los cuales se establecen una serie de principios necesarios o coadyuvantes para la obtención de dichos ingresos. Este objetivo es el que caracteriza al *benchmark*, y que por tanto ha de servir para identificarlo.

Al lado de los objetivos intrínsecos del *benchmark* se encuentran los objetivos de la medida, o del esquema fiscal cuya naturaleza de ayuda se evalúa, los cuales pueden ser asimismo intrínsecos o inherentes al sistema fiscal – en cuyo caso se derivan de lo que la jurisprudencia ha denominado “principios esenciales del sistema” – o bien pueden ser objetivos extra recaudatorios – al margen de que incidentalmente puedan tener como objetivo la obtención de ingresos –. En este último caso los objetivos intrínsecos de la medida son, con relación al *benchmark*, extrínsecos a éste.

A su vez podemos hablar, dentro de los objetivos de la medida a analizar, de objetivos formales y reales. Los primeros son objetivos externos, aparentes, que tratan de justificar la medida en cuestión. Son los que aparecen en las exposiciones de motivos, en la justificación de las normas. Al lado de éstos están los objetivos de fondo, o reales, que muchas veces permanecen ocultos, y que son los que se derivan de la aplicación de la norma. Generalmente se encuentra entre ellos la mejora de la competitividad de las empresas, el fomento del empleo, la apertura de mercados... La distinción es importante por cuanto los destinatarios no son necesariamente los mismos, radicando además aquí, en el binomio objetivos – destinatarios la razón que difumina los conceptos de ventaja y selectividad estricto sensu.

5.3. Comparación de la medida con el *benchmark*.

Establecido lo anterior, el problema de fondo es determinar cuál ha de ser el *benchmark* que ha de compararse con la norma para concluir que ésta representa o no una derogación de aquél y por tanto que se traduce o no en la existencia de ventaja.

La determinación del *benchmark* aplicable exige un proceso de análisis que no puede ser reducido a reglas, ya que ha de estudiarse si bajo la norma a analizar existe una

regulación genérica de la que aquélla constituye una excepción⁴⁰⁹. Es decir, ha de buscarse el sustrato básico o común denominador de la norma supuestamente excepcional. Si ésta es derogatoria, ha de serlo de otra norma básica, no especial. Esta determinación del *benchmark* ha de tener en cuenta los caracteres de éste: que se trata de una regulación general, mínimo común denominador de referencia, que debe ser aplicable a todas las empresas; que su objetivo es recaudar ingresos – en el caso de tributos no reguladores – y de coadyuvar a los objetivos finalistas del impuesto – en el caso de los reguladores –; y que es neutral, en cuanto que no persigue objetivos de gasto fiscal.

En sede de ayudas de Estado, a diferencia de lo que vimos en sede de *tax expenditure*, no es cada Estado el que determina qué constituye el *benchmark*. El hecho de que la apreciación de la existencia de ventaja esté en manos de la Comisión, y no de cada Estado Miembro, implica que ha de ser ésta la que aprecie si una medida fiscal pertenece o no al *benchmark*, y por tanto si supone una derogación respecto de la estructura general.

El *benchmark*, o marco de referencia, siempre ha de poder existir, para poder efectuar la comparación. Por ello, lo primero que procede es identificar dicho marco de referencia⁴¹⁰, y si la norma en cuestión forma parte integrante de él o no. La norma puede ser separable del *benchmark*, en cuyo caso la comparación sería externa a él, o formar parte del *benchmark*.

5.3.1. Comparación externa.

⁴⁰⁹ Esta regulación sería, como veremos, la aplicable a todas aquéllas empresas que se encuentran en situación comparable con la primera – en términos legales y fácticos –. Sin embargo, por el momento no queremos mezclar elementos subjetivos – que encierra la selectividad – con el elemento objetivo que es la ventaja.

⁴¹⁰ DRABBE (2013), “*The Test of Selectivity in State Aid Litigation: The Relevance of Drawing Internal and External Comparisons to Identify the Reference Framework*”, pgs 103 - 104

La comparación externa procede cuando una medida fiscal es parte de un sistema legal más amplio, el sistema de referencia. Cuando una medida fiscal se refiere expresamente a una norma fiscal existente y otorga a un determinado grupo de empresas un trato fiscal más favorable comparado con el grupo más amplio de empresas sujetas a la norma existente, dicha norma fiscal configura el marco de referencia o *benchmark*.

Así, supongamos una medida por la que se establece un tipo de gravamen reducido para los sujetos pasivos del Impuesto sobre sociedades cuya facturación sea inferior a un determinado umbral. Para examinar si esta última norma pertenece o no al *benchmark*, y por ello si es constitutiva de ventaja, habría de examinar si reúne los caracteres de aquél. Dado que el objetivo del *benchmark*, como hemos señalado, es recaudatorio, habría de concluirse que la norma no pertenece al sistema general. Pero por otro lado, si fuera parte del *benchmark*, debería entonces ser expresión de la capacidad de pago, que es menor para las pequeñas empresas. A ello cabría objetar que lo que mide la capacidad de pago es el beneficio obtenido, pudiendo darse el caso de que una pequeña empresa obtenga más beneficio que una grande y sin embargo pague menos, por beneficiarse del tipo reducido⁴¹¹. Por tanto, parece que la conclusión habría de ser que la norma que establece dicho tipo reducido no pertenece al *benchmark*. La comparación, para determinar la existencia de ventaja, ha de ser entre las dos normas, general y especial. Dicha comparación es externa, puesto que *benchmark* y norma especial están definidos y son separables, aun cuando formen parte del mismo cuerpo legal.

Igualmente, supongamos una medida fiscal que establece una bonificación en la cuota del Impuesto sobre sociedades para las empresas que realicen inversiones de una determinada cuantía⁴¹², o que establece una desgravación en las cuotas de la

⁴¹¹ Ha de tenerse en cuenta por otro lado que un tipo único puede ser regresivo, dado que si la capacidad de pago aumenta con el beneficio obtenido, es regresivo que el tipo sea el mismo, con independencia del tamaño de la empresa.

⁴¹² Vid As. C-183/02, Demesa y C-186/02 Ramondín

seguridad social, como en el caso Italia – Comisión⁴¹³, en que se planteaba una exención en la cuota de la contribución a la Seguridad social de determinados trabajadores pertenecientes al sector textil. En ambos casos dichas normas no pertenecen al *benchmark*, dado que no tienen por objeto recaudar, característica del *benchmark*. Por tanto, han de compararse con la norma fiscal subyacente, que busca la tributación en función de la capacidad de pago, sin elementos de gasto fiscal.

De la misma forma, en el asunto Adria-Wien se debatía acerca de una limitación en la cuota del impuesto sobre la energía – lo que equivale a un gravamen variable – aplicable únicamente a las empresas que producen bienes corporales, y no al resto de las empresas. La medida no tenía finalidad recaudatoria, por tratarse de una bonificación, por lo que no integraría el sistema general. No obstante, desde el punto de vista de que pudiera tratarse de un impuesto regulador, habría que examinar su ratio, lo que lleva a concluir que tampoco debería integrar el *benchmark*⁴¹⁴. El *benchmark* en tales casos sería la norma que no limita el gravamen, que sería la aplicable a cualquier empresa, con independencia de que perteneciera a los sectores a quienes va destinada la norma. La comparación, asimismo, ha de ser externa.

Como vemos, por tanto, la comparación externa se produce cuando están definidos tanto el *benchmark* como la norma, no siendo ésta parte integrante del sistema general, de forma que puede realizarse la comparación. Es indiferente el hecho de que la norma defina una opción que el receptor pueda elegir o no – como el caso Ramondín – o que la norma se redacte de manera que el destinatario quede incluido

⁴¹³ As. 173/73, Italia – Comisión

⁴¹⁴ La justificación de dicha norma está, entre otras, en consideraciones de orden ecológico, según el gobierno austríaco, y el propio Abogado General MISCHO. Para estos se trata de un subsistema fiscal de tributación de la energía creado ex novo, en el que precisamente se trata de que no exista una superimposición al sector de producción de bienes corporales, gran consumidor de energía. Precisamente, a mi juicio, estas consideraciones son contradictorias con el objetivo de la medida, ya que por el principio de *quien contamina paga* lo procedente debería ser incrementar la carga fiscal de los mayores consumidores de energía, que serán los mayores contaminantes, si las consideraciones de orden ecológico son las que deben prevalecer.

con independencia de su elección – asuntos Italia–Comisión y Adria-Wien – y con independencia de que el *benchmark* exista con antelación o se cree ex novo junto con la norma derogatoria – como en el asunto Adria-Wien. Lo relevante es que el *benchmark* y la norma estén definidos, tanto en sus objetivos como en su alcance, de forma que de no subsumirse ambos en el sistema general pueda efectuarse una comparación entre ellos.

5.4.2. Comparación interna.

La comparación interna es pertinente cuando no existe *benchmark* de referencia, siendo entonces la propia norma la que ha de tomarse como tal (norma *self standing* o *standalone*). Este tipo de comparación es menos frecuente, dado que generalmente los incentivos fiscales son precisamente derogaciones de un sistema preexistente, que se toma como marco de referencia. Sin embargo, la propia norma puede constituir el sistema de referencia cuando se introduce *ex novo*, como gravamen autónomo. El problema con que nos encontramos es que si introducimos ex novo la norma y no existe un *benchmark* preexistente, no existe base de comparación que determine la existencia de ventaja.

Este fue el caso del asunto Gibraltar⁴¹⁵. La reforma del sistema fiscal de Gibraltar, en síntesis, consistió en la sustitución del antiguo sistema por un sistema general, compuesto por tres impuestos aplicables a todas las empresas residentes en Gibraltar, y un sistema especial. En cuanto al sistema general, lo componen tres impuestos: por un lado, un impuesto sobre nóminas (*payroll tax*), por importe de 3.000 libras por empleado y año, y una tasa por la superficie ocupada destinada a finalidades empresariales (*business property occupation tax, BOPT*), cuyo tipo es equivalente al que gravaba la propiedad entonces en Gibraltar. Estos dos impuestos sólo pueden exigirse si existen beneficios, y su límite conjunto estaría en el 15% de éstos. Por último, existe una tasa de registro (*Company registration fee*), de 300 libras, si la empresa desarrolla una actividad comercial y obtiene beneficios. El sistema especial,

⁴¹⁵ As. C-106/09P, Comisión y Reino de España c. Gibraltar y Reino Unido.

se aplica a las empresas de servicios financieros, que se gravan con un 5% adicional sobre los beneficios (si bien también se les aplica el límite del 15% conjunto anterior), y las empresas de servicios públicos (*utilities companies*), que se gravan con un 35% de los beneficios.

La Comisión⁴¹⁶ entendió que la reforma fiscal proyectada otorgaba ventajas a determinadas sociedades sin presencia física en Gibraltar. Gibraltar y Reino Unido recurrieron dicha Decisión ante el Tribunal de Primera Instancia⁴¹⁷, el cual falló que la Comisión no había identificado suficientemente el *benchmark*, por lo que no cabía concluir que el sistema fiscal proyectado supusiera una derogación de aquél⁴¹⁸, por lo que “...no puede considerarse que ninguno de los tres aspectos controvertidos del sistema fiscal(...) confiera una ventaja selectiva en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, ya que la Comisión no ha demostrado, de modo suficiente en Derecho, que constituyan excepciones al régimen fiscal común o «normal» introducido por la reforma en Gibraltar que den lugar a diferenciaciones entre empresas por lo que respecta a la carga fiscal”.

Sin embargo, el TJUE⁴¹⁹ revocó la sentencia del TG, puntualizando que, aun cuando en un caso anterior⁴²⁰ hubiera considerado que la existencia de ventaja en sede fiscal solo podía establecerse por comparación con el sistema normal, que constituye el marco de referencia, existen casos en los que no es posible llevar a cabo dicha

⁴¹⁶ Decisión 2005/261/CE, de 30 de marzo de 2004, sobre el régimen de ayudas que el Reino Unido tiene previsto ejecutar con respecto a la reforma del impuesto de sociedades del Gobierno de Gibraltar (DO 2005, L 85/1)

⁴¹⁷ As. T-211/04, Gibraltar v. Comisión y Reino de España

⁴¹⁸ Para el TG, “La calificación de una medida fiscal como selectiva por parte de la Comisión supone necesariamente, en un primer momento, que ésta proceda a la identificación y al examen previo del régimen común o «normal» del sistema fiscal aplicable en la zona geográfica que constituye el marco de referencia pertinente”

⁴¹⁹ As. C-106/09P

⁴²⁰ As. C-88/03, Azores

comparación externa. En efecto, dice el TJUE, “93. *Estas consideraciones son sobre todo válidas para un sistema fiscal que, como en el caso de autos, en vez de disponer normas generales para el conjunto de las empresas, estableciendo excepciones en favor de determinadas empresas, conduce a un resultado idéntico ajustando y combinando las normas fiscales de forma que la propia aplicación de éstas dé lugar a una carga fiscal diferenciada para las diversas empresas*”.

El problema estriba aquí, en mi opinión, no en la inexistencia de *benchmark*, como señala el TG, sino en la defectuosa formulación de éste. La introducción de un sistema fiscal nuevo relativo a la imposición de sociedades no puede considerarse que origine una ventaja fiscal tomando como *benchmark* el que se extingue, como se deriva de la doctrina del TJUE⁴²¹, sino teniendo en cuenta la situación que se origina tras la reforma. Por tanto, ha de ser la propia norma que se introduce la que configure el *benchmark*, por lo que la comparación ha de ser interna. El problema que encontramos aquí es que el *benchmark* ha de configurarse de tal modo que abarque la totalidad de las empresas residentes, que han de tributar por el beneficio obtenido.

Sin embargo, la configuración del *benchmark* se establece en función de una serie de módulos, tan sólo aplicables a aquellas empresas residentes que ocupan espacio físico y tienen trabajadores, pero prescinde de las empresas que obteniendo beneficios, no tributan por ellos. La propia norma contempla íntimamente unidos el *benchmark* y la norma derogatoria.

Por tanto, como señala DRABBE⁴²², cuando se busca el marco de referencia, uno no debe definirlo de forma demasiado estrecha, sino que ha de tomarse en cuenta el marco legal más amplio, al objeto de llevar a cabo una comparación externa, y no limitarnos a una comparación interna. Este *benchmark* consistirá en un conjunto más amplio de normas fiscales de la que la medida en cuestión forma parte, que por tanto

⁴²¹ Vid Adria-Wien, aptdo 41, que hace referencia a la sentencia As. 57/86, Grecia-Comisión, que ha sido comentado infra.

⁴²² DRABBE (2013), “*The Test of Selectivity...*”, pág 104

exige una labor de integración en el benchmark de aquéllas situaciones cuyo gravamen no se contempla en la medida a evaluar. En síntesis, el *benchmark* y la medida en cuestión han de compartir un objetivo común subyacente de la que la medida surge.

5.5.3. Criterio comparativo

Una vez determinado el *benchmark*, ha de compararse con la norma que pretende evaluarse, al objeto de determinar si ésta es o no derogatoria del primero.

El criterio comparativo ha de centrarse en la deuda tributaria a ingresar en el período, considerándose excepcionales todas aquellas normas que reducen la cuantía a ingresar, presente o futura, o bien ofrecen facilidades para el pago no contempladas por la norma general⁴²³.

Así, el apartado 35 de la Comunicación de 1998 establece lo siguiente:

“En caso de que se trate de una ayuda estatal que adopte la forma de ayuda fiscal, la cuantía que se ha de recuperar se calcula comparando el impuesto efectivamente pagado y el que se debería haber pagado si se hubiese aplicado la norma correspondiente”, de lo que se sigue que “en el contexto de una medida fiscal directa la existencia de una ventaja debe determinarse con referencia al montante del impuesto con que normalmente habría sido gravado el beneficiario de la medida fiscal bajo consideración”.

Asimismo, el Abogado General NILO JÄÄSKINEN señala en el asunto C-78/08 *Paint Graphos*⁴²⁴ que

“la ventaja en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, sólo existe cuando la medida establece una disminución de la carga fiscal con respecto a la situación normal prevista en el sistema fiscal. En consecuencia, el concepto fundamental en la

⁴²³ Vid O'BRIEN (2005), “*Company taxation, state aid and fundamental freedoms: is the next step enhanced cooperation?*”, pág 222, que opina que incluso si la medida no reduce la carga tributaria puede ser constitutiva de ayuda.

⁴²⁴ As. C-78/08, apdos 71 y siguientes

determinación de la ventaja en el marco de un régimen fiscal es el de un régimen general de tributación”.

El siguiente paso, por tanto, es determinar cuál es la carga tributaria de la medida que se trata de evaluar. En este punto se plantea un problema, en mi opinión, según cómo sea la medida.

Si la medida es simple, e.d., contiene una única disposición favorable, no existe problema en determinar la deuda tributaria que se deriva de la misma. Este es el caso general.

Sin embargo, si la medida es compleja, e.d., se compone de más de una disposición, habría que ver cuál es el signo de estas disposiciones. Si ambas son del mismo signo (e.d., originan ambas reducciones de la cuota tributaria), tampoco puede decirse que se presente un problema, ya que el sentido de la cuota tributaria a ingresar será en todo caso de reducción de ésta.

El problema se puede originar cuando existe más de una disposición de signo contrario, que originen por un lado una disminución de cuota a ingresar pero por otro exista otra que origine un incremento de cuota. En tal caso, en mi opinión, podría ser de aplicación la teoría del acto separable (*théorie de l'acte détachable*⁴²⁵), utilizada por el TJUE en la sentencia Iannelli-Meroni⁴²⁶. Aunque referida a la compatibilidad de los arts 92 (relativo a ayudas de Estado) y 30 (libre circulación de mercancías) del TCE, a nuestro juicio puede aplicarse en esta sede la ratio de la teoría. El TJUE

⁴²⁵ Como dice SCHRAMME (1985) “Rapport entre les mesures d'effet équivalent à des restrictions quantitatives (art. 30 et s. CEE) et les aides nationales (art. 92 et. S. CEE)” pág 496, “...la Cour (...) développe (...) la thèse soutenue par la Commission, cette dernière ayant poursuivi son argumentation en se référant à la théorie de l'acte détachable. En observant un régime d'aides, la Cour estime qu'il est possible de détacher des conditions ou éléments inhérents mais non indissolublement liés à ce régime pour la réalisation de son objet ou pour son fonctionnement [...] bien que ces éléments ou conditions constituent une modalité du régime d'aides ”

⁴²⁶ Asunto 74/76 Iannelli&Volpi – Meroni

establece, en síntesis, que las estipulaciones⁴²⁷ de una ayuda que puedan ser separables de ésta pueden ser recurridas ante los Tribunales directamente por los interesados, no así si dichas estipulaciones constituyen parte esencial de la ayuda, en cuyo caso no es posible la separabilidad de actos.

En tal caso, aplicando esta ratio, cabría decir que si las estipulaciones de la ayuda son tales que pueden separarse conceptualmente, por no depender la una de la otra o no ser esencial una de ellas para la configuración de la otra, tan sólo cabría considerar como ayuda aquella de las estipulaciones que originase una disminución de la deuda tributaria, y no la segunda, que no habría de tomarse en consideración. Si, por el contrario, la ayuda se compusiera de dos estipulaciones de sentido contrario, que estuvieran tan indisolublemente unidas que no pudieran concebirse por separado, en tal caso cabría entender que constituyen una sola ayuda, en cuyo caso la evaluación de la ventaja habría de tener en cuenta ambas estipulaciones.

6. CARÁCTER OBJETIVO DE LA VENTAJA

Como dijimos en el capítulo I, la ventaja tiene carácter objetivo, lo que significa que en ausencia de una definición de ayuda, aquélla se identifica por referencia a los efectos⁴²⁸, siendo irrelevantes las causas y fines perseguidos con la introducción⁴²⁹ de la medida. Señala ROSSI-MACCANICO⁴³⁰ que con la doctrina de los efectos el

⁴²⁷ *Modalités*, en la traducción del francés, que en la literatura ha pasado por “modalidades”, siendo su traducción correcta estipulaciones, cláusulas.

⁴²⁸ Vid Conclusiones del Abogado General JACOBS en el As. Kimberly Clark (C-241/94), aptdos 32 y siguientes

⁴²⁹ En adelante, denominaremos a este planteamiento del TJUE “Doctrina de los efectos”

⁴³⁰ ROSSI-MACCANICO (2007) “*State Aid Review of Business Tax Measures – Proposals for State Aid Control of Direct Business Tax Measures*”, pg. 215

TJUE restringió el ámbito discrecional de la Comisión para decidir si una medida fiscal constituía o no ayuda de Estado⁴³¹.

La formulación de la doctrina de los efectos puede desglosarse, en nuestra opinión, en dos partes.

- La primera de ellas, cuando se refiere al carácter objetivo de la ayuda, e.d., cuando se refiere al hecho de que la ayuda es un concepto objetivo, para el que la única consideración a tomar es si la medida confiere o no una ventaja a una o varias empresas. Esta formulación situaría a dicha teoría en sede de ventaja y de selectividad.
- La segunda de ellas, corolario de la primera, dice que la motivación, o las causas de la medida, no bastan o no son suficientes de entrada para excluir la calificación de ayuda de Estado.

En este caso, nos movemos en el plano de la calificación de la medida, dejando para el capítulo V la justificación de la medida.

El TJUE establece dos afirmaciones en la doctrina de los efectos. Por un lado, que el apartado 1 del artículo 107 TFUE no establece una distinción según las causas o los objetivos de las intervenciones estatales, sino que las define en función de sus efectos⁴³². Por otro, que el concepto de ayuda es un concepto objetivo que está en función de si una medida otorga una ventaja a una o más empresas.

6.1. Efectos de la medida

⁴³¹ No obstante, dice ROSSI-MACCANICO, esta limitación es relativa, ya que la regla predica una aplicación objetiva de las normas sobre ayudas de Estado en el área de la imposición, pero no puede erradicar completamente el grado de relativa laxitud que tiene la Comisión al determinar el *benchmark* de referencia para su análisis de las ayudas de Estado.

⁴³² Vid, entre otras, las sentencias de los asuntos C-172/03, Heiser; C-159/01, Países Bajos/Comisión; C-56/93, Bélgica/Comisión; C-241/94, Francia/Comisión; C-382/99, Países Bajos/Comisión; C-126/01, GEMO; C-71/09, Comitato Venezia vuole vivere.

La ayuda, por tanto, se define en función de sus efectos, afirmación que se encuentra ya en el asunto Italia – Comisión⁴³³.

En Italia, por una ley de 1971, la cual fue adoptada sin informar a la Comisión, se aplicó en el sector textil un régimen especial de Seguridad Social en que determinados pagos satisfechos a las familias (asignaciones familiares) gozaban de una reducción del 10 al 15% en el tipo de las cotizaciones a la Seguridad Social. La Comisión entendió que la medida otorgaba una ventaja a dicho sector, prohibiendo dichas ayudas. Italia argumentó que una reducción de las cargas sociales correspondientes a las asignaciones familiares no podía constituir una ayuda estatal debido a que era una medida de fiscalidad interna, reservada a la soberanía de los Estados; además de ello, se trataba de una medida de naturaleza social, que está fuera del ámbito objetivo del art. 107 del TFUE. El TJUE rechazó estos argumentos, estableciendo que:

*“Considerando que el objetivo del artículo 92 consiste en evitar que los intercambios entre Estados miembros resulten afectados por las ventajas otorgadas por las autoridades públicas que, bajo cualquier forma, falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones; 2º que el artículo 92 no distingue según las causas o los objetivos de las intervenciones a que se refiere, sino que las define en función de sus efectos...”*⁴³⁴

Los efectos a los que se refiere el TJUE son, por tanto, los efectos sobre la competencia, que constituyen la finalidad última de la prohibición de ayudas de Estado. Como señala el informe para la vista del asunto 72/91, Sloman Neptun:

*“el elemento “bajo cualquier forma” indica de entrada que el apartado 1 del artículo 92 del Tratado CEE otorga un sentido amplio al concepto de ayuda”*⁴³⁵. [Para el Juez

⁴³³ Asunto 173/73, Italia – Comisión, epígrafe 13

⁴³⁴ STJUE de 2 de julio de 1974, asunto 173/73

⁴³⁵ A este concepto amplio se refería la STJUE en el As. 30/59 (De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg), al señalar que *“el concepto de ayuda es más general que el concepto de subvención, porque no sólo incluye las prestaciones positivas, como las propias subvenciones, sino también las*

Ponente] *“Dicha interpretación también es necesaria, dado el sentido y la finalidad, es decir, el efecto útil de los artículos 92 y siguientes del Tratado CEE, los cuales representan uno de los fundamentos de la actividad de la Comunidad cuya finalidad es garantizar que la competencia no sea falseada – letra f) del artículo 3 del Tratado CEE – en el establecimiento del mercado común, en virtud del artículo 2 del Tratado CEE. Según la Comisión constituyen ayudas las ventajas de todo orden [...] que, por su naturaleza, pueden tener influencia en la situación de las empresas interesadas en materia de competencia. Por ello, no son los objetivos de las medidas adoptadas los que deben ser considerados, sino sus efectos”*.

En definitiva, del artículo 103 TFUE se desprende que el análisis de la medida selectiva ha de considerar sus efectos sobre la competencia, sin tener en cuenta ni de qué manera se hayan instrumentado⁴³⁶, ni las motivaciones perseguidas por los Estados al implantarlas. Es decir, para evaluar si una medida puede considerarse ayuda – y por tanto, para que otorgue una ventaja – no ha de tenerse en cuenta si la causa de su implantación por el ente otorgante fue precisamente otorgar una ayuda, sino si el efecto que produce es – en sede de ventaja – la obtención de una ventaja para el receptor⁴³⁷. En este sentido, QUIGLEY⁴³⁸ dice que *“Si el efecto de una*

intervenciones que bajo formas diversas reducen las cargas que normalmente gravan el presupuesto de una empresa...”.

⁴³⁶ Vid SOLER ROIG (2006) *“Las medidas fiscales selectivas en la jurisprudencia del TJUE sobre ayudas de estado”*: *“La irrelevancia de la forma de ayuda, deriva de una interpretación, por así decirlo, sustancialista y funcional que identifica la naturaleza de la ayuda, no con la forma o el mecanismo jurídico a través de la cual el beneficiario obtiene la ventaja económica, sino precisamente, con esa misma ventaja que es el efecto fundamental de la concesión, ya sea ésta una transferencia, subvención o una medida fiscal selectiva”*

⁴³⁷ El término “causa” de la medida puede verse en un doble aspecto, el primero de los cuales es el examinado aquí. Por un lado, en sede de ventaja, la medida es objetiva con independencia de que la causa de su introducción haya querido el ente otorgante que lo fuera o no, de manera que una medida que otorga una ventaja objetivamente cumple este requisito con independencia de que el ente otorgante haya querido o no conceder la ayuda. Por otro lado, en sede de justificación de la selectividad *a priori*, como veremos en el capítulo V, los motivos que llevan a introducir la medida no eximen, en principio, a ésta de su carácter de ayuda. Es decir, por un lado hablamos de “causa” en sede de ventaja, como “intención de haber querido otorgar la ayuda”, y por otro, en sede de justificación de la selectividad, como “motivos que conducen al otorgamiento de una ayuda que se quiere conceder”.

⁴³⁸ QUIGLEY (1988) *“The notion of a State Aid in the EEC”* pg. 243

medida de intervención fiscal es beneficiar a una empresa o la producción de bienes, entonces debería considerarse normalmente como ayuda incluso si dicho beneficio no era la intención primaria de la medida”.

En definitiva, en sede de ventaja es la obtención de ésta lo que prima frente a la intención del ente otorgante de la ayuda de haberla querido otorgar. La ventaja, es, pues, puramente objetiva.

6.2. Ventaja selectiva

Por otro lado, para el TJUE el concepto de ayuda es un concepto objetivo que está en función únicamente de si una medida estatal confiere o no una ventaja a una o varias empresas.

“[...]procede recordar, en primer lugar, que esta última disposición [el artículo 92.1 TCE], que declara incompatible con el mercado común cualquier intervención estatal que, bajo cualquier forma, confiera ventajas a determinadas empresas que falsean o amenazan falsear la competencia en el mercado común, no establece una distinción según las causas o los objetivos de las intervenciones estatales, sino que las define en función de sus efectos (véase la sentencia del Tribunal de Justicia de 26 de septiembre de 1996, Francia/Comisión, C-241/94, Rec. p. I-4551, apartados 19 y 20). De ello se deduce que el concepto de ayuda es un concepto objetivo que está en función únicamente de si una medida estatal confiere o no una ventaja a una o varias empresas”⁴³⁹.

La cita anterior es en mi opinión muy significativa. En primer lugar, recuerda que el TFUE establece la incompatibilidad de las medidas estatales que otorguen ventajas selectivas (siempre) *que falseen o amenacen falsear la competencia*, por lo que éstas se definen en función de sus efectos – sobre la competencia, como hemos visto –.

En la última frase, sin embargo, se prescinde de que la medida falsee o no la competencia: basta con que la medida otorgue una ventaja selectiva, dado que es suficiente con ello, en la opinión del TJUE, para que se produzca como efecto

⁴³⁹ Sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 27 de enero de 1998, Ladbroke Racing/Comisión, T-67/94, Rec. p. II-1, apartado 52

necesario el falseamiento de la competencia. Tanto para el TJUE como para la Comisión la mera existencia de una medida selectiva implica per se una potencial distorsión de la competencia y un efecto potencial sobre el comercio interestatal, siendo suficiente para ello con demostrar que el beneficiario desarrolla una actividad económica y opera en un mercado en el que existen intercambios entre Estados miembros.

Esta conclusión ha sido criticada por diversos autores⁴⁴⁰, toda vez que lleva, en mi opinión, a un resultado paradójico. Por un lado, la distorsión de la competencia es la causa última de la prohibición de ayudas de Estado. Pero, por otro lado, se establece una presunción de que existiendo una ventaja selectiva queda automáticamente probada la existencia de distorsión de la competencia, que es, además, la causa habilitante de la prohibición. Siendo cierto que la existencia de ventaja selectiva conlleva, en la mayoría de los casos, distorsiones en los intercambios comerciales, y que la Comisión, como ha señalado reiteradamente el TJUE, dispone de una amplia facultad de apreciación, ello no exime a la Comisión que deba probar precisamente que dicha distorsión se produce, sin recurrir a fórmulas estereotipadas⁴⁴¹.

Por último, cabe ubicar la doctrina de los efectos dentro del esquema de las medidas fiscales selectivas. HONORE⁴⁴² entiende que la mayor parte de las sentencias de los

⁴⁴⁰ DA CRUZ VILAÇA (2009) *“Material and Geographic Selectivity in State Aid - Recent Developments”*, pgs. 444 y siguientes

⁴⁴¹ Vid, entre otras sentencias del TJUE: As. 730/79 CEE Philip Morris BV – Comisión; As. 323/82 CEE Intermills–Comisión; As. 296/82 CEE Leeuwarder Papierwarenfabriek BV – Comisión; As. 018/84 CEE Comisión – Francia; As. 310/85 CEE Deufil GmbH & Co. KG – Comisión; As. 248/84 CEE Alemania – Comisión; 67/85 CEE Van der Kooy – Comisión; 62/87 CEE Exécutif régional wallon – Comisión; 57/86 Grecia – Comisión; As. C-142/87 CEE Bélgica-Comisión; As. C-303/88 Italia – Comisión; As. C-278/92 España – Comisión; As. C-114/00 España – Comisión; As. C-409/00 España – Comisión; As. C-308/01 GIL Insurance e.a. - Commissioners of Customs & Excise; As. C-222/04 Ministero dell’Economia e delle Finanze - Cassa di Risparmio di Firenze SpA; As. C-494/06 Comisión - República Italiana y Wam SpA

⁴⁴² HONORE (2009) *“Selectivity and Taxation. Reflections in the Light of Case C-487/06 P, British Aggregates Association.”*, págs 534 - 535

Tribunales comunitarios citan la doctrina de los efectos como una afirmación general, que sirve bien como una introducción al juicio global de la medida como ayuda de Estado, o bien a alguno de los aspectos de ella. En particular, entiende este autor que la doctrina de los efectos encaja bien en la evaluación de la noción de ventaja (así como en el de distorsión de la competencia, y de efecto sobre el comercio), siendo adecuada para determinar si ésta existe, o si la medida altera la competencia.

7. VENTAJAS INVERSAS

Las ventajas inversas surgen en aquellos casos en que el Estado establece una carga impositiva distinta a dos grupos de contribuyentes que compiten en el mismo mercado, y cuyos productos son sustitutivos, de forma que grava a uno de los grupos y deja exento o no sujeto al segundo – o le impone un gravamen inferior –.

El núcleo del problema es doble: por un lado, si dicha imposición diferencial entre grupos cuyos productos son sustitutivos otorga una ventaja a los miembros del grupo que no han sido gravados, ya que dicho gravamen altera las condiciones de competencia dentro del sector, de lo que pueden beneficiarse aquellos elementos del grupo no sujeto al gravamen, o sujeto a un tipo inferior. Por otra, si en caso de que exista una ventaja cabría aplicar la normativa sobre ayudas de Estado a dicha medida.

7.1. Opiniones doctrinales.

Las opiniones doctrinales son, en general, favorables a la existencia de la ayuda.

7.2.1. Posturas favorables

NICOLAIDES y METAXAS⁴⁴³ dicen que un impuesto normalmente no cae en el

⁴⁴³ NICOLAIDES & METAXAS (2014) “*Asymmetric Tax Measures and EU State Aid Law*”, pág. 51

ámbito del artículo 107.1 TFUE, ya que es una carga, no una ventaja, y las medidas relativas a impuestos que constituyen ayudas de Estado son aquellas que aligeran la carga de la imposición. Sin embargo, la imposición de un impuesto sobre alguno, pero no sobre todos los productores de productos similares puede constituir también ayuda de Estado, ya que de esta forma se otorga una ventaja a aquellos productores que no están sujetos formalmente al impuesto pero normalmente tendrían que pagar el impuesto porque producen un producto competitivo

Para BACON⁴⁴⁴, la característica que define una ayuda de Estado es que produce un beneficio a determinadas empresas; sin embargo, una empresa puede verse favorecida no sólo porque se le otorgue un beneficio, sino también porque se imponga un gravamen a sus competidores, ya que tanto beneficios como gravámenes a empresas determinadas pueden tener el efecto de distorsionar la competencia en el mercado común. Por tanto sugiere que el concepto de ayuda de Estado conlleve no sólo ayudas “positivas” bajo la forma de beneficios otorgados a empresas sino también ayudas “negativas” en forma de cargas, como tributos impuestos a categorías específicas de empresas⁴⁴⁵. En un artículo posterior⁴⁴⁶, esta misma autora señala que *“si la ayuda de Estado existe, consiste en la no imposición de dicha carga a los competidores que están en situación comparable”*. La autora cita a la Court of Appeal Británica, la cual en el asunto *Professional Contractors’ Group*⁴⁴⁷ dijo: *“Que el Estado otorgue un beneficio a un grupo identificable de empresas es a primera vista ayuda de Estado. Que el Estado imponga un gravamen puede verse como ayuda de Estado sólo si puede verse que ocasiona una ventaja a aquellos competidores de aquellos que soportan el gravamen”*.

⁴⁴⁴ BACON (1998) “*State Aids and General Measures*”, págs 318 - 319

⁴⁴⁵ Esta autora da como ejemplo de ayuda negativa el denominado “*windfall tax*” británico

⁴⁴⁶ BACON (2003) “*The Concept of State Aid: The developing jurisprudence in the European and UK Courts*”, pg. 57

⁴⁴⁷ Vid, respecto del Asunto mencionado, BACON (2004), págs 341 - 432

MAIER y WERNER⁴⁴⁸, por su lado, comparten la definición de BACON de que la ayuda de Estado negativa consiste en la no imposición de una carga a los competidores que están en situación comparable. La posibilidad de ayudas de Estado negativas surge del hecho de que, conforme a la jurisprudencia del TJUE, la noción de ayuda de Estado es más amplia que la noción de subsidio, y abarca todas aquellas medidas que mitigan en formas variadas la carga de una empresa.

Es interesante destacar la opinión de SCHÖN, que en un primer artículo de 1999 señalaba que *“no hay una ayuda [...] cuando el Estado distorsiona la competencia entre empresas, bienes o servicios imponiendo una carga extraordinaria sobre determinados agentes o actividades...”*, llegando a la conclusión de que *“no hay un concepto de ayuda negativa con el alcance del artículo 87.1 del TCE”*⁴⁴⁹. Sin embargo, posteriormente matiza esta conclusión, a la vista de las sentencias GIL Insurance⁴⁵⁰ y AEM SpA⁴⁵¹.

En estas dos sentencias el TJUE prescinde de determinar una medida estándar de imposición e identificar a partir de ella si la medida origina una ventaja o una

⁴⁴⁸ MAIER & WERNER (2005) *“Review of Judgment AEM SpA v. Autorità per l'Energia Elettrica e per il Gas”*, págs. 657 - 658

⁴⁴⁹ SCHÖN (1999) *“Taxation and State Aid Law in the European Union”*, pgs 919 - 920

⁴⁵⁰ Los hechos de este asunto se referían al problema con que se enfrentó la administración inglesa a la hora de atajar el denominado “value shifting” en los seguros de reparaciones, debido a la tendencia de los proveedores de electrodomésticos a sustituir los contratos de reparación por contratos de seguro conexos – aquellos concertados con aseguradores no independientes del proveedor – no sujetos a IVA, en perjuicio de las empresas de reparación. La solución adoptada fue la introducción del Insurance Premium Tax (IPT), al tipo del 4%, salvo para los seguros conexos, en que se alinearía al tipo del IVA. El problema planteado entonces es si la introducción del tipo incrementado del IPT podría suponer la concesión de una ayuda a aquellos operadores que mantienen la tributación en el tipo del 4%.

⁴⁵¹ Los hechos de este asunto, resumidamente, son los siguientes: como consecuencia de la adaptación al nuevo marco eléctrico, en Italia se estableció mediante ley que determinadas empresas productoras de electricidad (centrales hidroeléctricas y geotérmicas), que se beneficiaban de una tarifa que contemplaba conceptos que compensan costes que realmente no tienen, habían de satisfacer un canon incrementado por el acceso a la red eléctrica, el cual se destinaba a compensar la ventaja que obtienen de la tarifa que aplican.

desventaja, siguiendo el esquema clásico, que entendería que la medida cae en la órbita del art. 87 TCE sólo cuando existe una divergencia favorable respecto del nivel estándar de imposición, pero no en el caso contrario. Antes al contrario, el TJUE entiende, según SCHÖN, que *“las diferencias impositivas entre diferentes grupos de contribuyentes son elementos merecedores de examen y escoge la justificación fáctica de esta diferencia impositiva como punto de referencia”*.

Así, en GIL Insurance, para el TJUE la diferencia impositiva entre empresas gravadas a un tipo diferente del IPT, cuya causa era evitar el *value shifting*, podría dar lugar a la aplicación del art. 87 TCE, en la medida, señala SCHÖN, que las empresas no sujetas al tipo incrementado obtuvieran una ventaja por ello. La justificación fáctica de esta medida, para el TJUE, estaba en la necesidad de equiparar los tipos del IVA y del IPT para prevenir la evasión fiscal. En AEM SpA el TJUE no cuestionó la aplicabilidad del art. 87 TCE, pero creyó haber encontrado en las ventajas obtenidas por determinadas compañías como consecuencia de la liberalización del mercado de la electricidad en Italia la justificación fáctica para su imposición diferencial.

En definitiva, dice SCHÖN, para el TJUE, de estas sentencias se deriva que *“los meros elementos constitutivos de un impacto distorsivo en la competencia de una norma fiscal nacional deberían ser suficientes para legitimar un control basado en la normativa sobre ayudas de Estado”*. Sin embargo, dicha interpretación no cabe justificarla mediante una simple subsunción en el artículo 87 TCE. Por ello, entiende SCHÖN que el artículo 87 ha de aplicarse por analogía⁴⁵².

Para HONORÉ⁴⁵³ *“no hay razón para distinguir entre medidas que imponen una carga fiscal específica y medidas que otorgan una ayuda”*, ya que tanto unas como otras se tratan por el artículo 107.1 TFUE, que define las intervenciones estatales

⁴⁵² SCHÖN (2006) *“State aid in the area of taxation”*, pgs 252 – 253. *Ibid.* (2006) *“Special Charges - a Gap in European Competition Law?”*, pgs 502-503

⁴⁵³ HONORÉ (2009) *“Selectivity and Taxation. Reflections in the Light of Case C-487/06 P, British Aggregates Association.”*, pg. 537

sobre la base de sus efectos, y por tanto con independencia de las técnicas usadas⁴⁵⁴ lo que confirma el enfoque adoptado en GIL Insurance.

7.2.2. Posturas no favorables

Por último, entre los autores que no ven la existencia de ventaja en la imposición diferencial ha de destacarse la postura del Abogado General GEELHOED en el asunto GIL Insurance. GEELHOED se plantea la cuestión de si la exclusión de la imposición constituye ayudas de Estado a los productos no gravados. Su conclusión es negativa.

Para analizar el asunto, el Abogado General GEELHOED se remite al concepto económico de distorsión, de gran importancia en el informe SPAAK, distinguiendo entre distorsiones globales, macroeconómicas, las cuales han de ser solucionadas por los propios Estados, adoptando la Comunidad una función coordinadora; y distorsiones específicas, las cuales se derivan, o bien de intervenciones que imponen a determinadas producciones o empresas gravámenes especiales, o bien se derivan de intervenciones que prevén ventajas especiales. Para las primeras el mecanismo previsto – aunque raramente aplicado – se recoge en los artículos 116 y 117 TFUE [ex. Artículos 96 y 97 del Tratado CE], en tanto que para las segundas, derivadas de ayudas de Estado, se aplican los artículos 107, 108 y 109 TFUE [ex. Artículos 87, 88 y 89 TCE], que se caracterizan por una normativa más estricta, un mecanismo de vigilancia mucho más severo y facultades ejecutivas y de control ampliamente definidas para la Comisión.

Para GEELHOED existe una incompatibilidad total entre ayuda y gravamen específico. En general, – dice GEELHOED – *“las distorsiones específicas se deben a una excepción, limitada ratione materiae o personae, a un régimen genérico. Dicha excepción tiene el carácter bien de un gravamen especial o bien de una ayuda especial valorable en dinero, que directa o indirectamente corre a cargo del*

⁴⁵⁴ Vid As. BAA (C-487/06), apdo 89

Estado”⁴⁵⁵. Para GEELHOED, las distorsiones específicas en el mercado común son admisibles, y pueden tener encaje tanto en el artículo 96 como en el 87, si bien con consecuencias diferentes, lo que obliga a una delimitación precisa entre ambos tipos. A este fin – señala GEELHOED – “*siempre debe buscarse un punto de referencia en el “origen” específico de la distorsión: ¿es un gravamen o una ayuda? La idea de que una distorsión causada por un gravamen específico puede considerarse ayuda a favor de los operadores económicos que aún se rigen por la norma genérica es fundamentalmente incorrecta...*”⁴⁵⁶, ya que la introducción de una carga específica puede tener un impacto en las condiciones preexistentes de competencia entre distintos actores económicos, pero ello no implica que los agentes económicos que están sujetos al tipo general estén recibiendo una ayuda, aun cuando su posición competitiva pudiera haber mejorado por la introducción de dicha carga⁴⁵⁷. GEELHOED considera, por tanto, una secuencia temporal respecto al régimen general, en la que se produce una distorsión específica selectiva, de donde llega a la conclusión de que no cabe la existencia de ventaja para los que continúan aplicando la norma general.

Para establecer si la medida es una ayuda o un gravamen, GEELHOED dice que ha de acudirse al tipo general de imposición, de forma que las excepciones a éste cuyo efecto sean reducir el nivel impositivo estándar han de ser tratadas como ayudas, en tanto que las modificaciones al alza de éste como gravámenes especiales⁴⁵⁸, aun cuando en los casos problemáticos ha de descenderse a un nivel de análisis más detallado, tratando de establecer el propósito, la justificación y los efectos de la medida⁴⁵⁹. Así, su conclusión es que “*una distorsión específica derivada de un*

⁴⁵⁵ Conclusiones del Abogado General GEELHOED As. C-308/01, apdo 68

⁴⁵⁶ Conclusiones del Abogado General GEELHOED As. C-308/01, apdo 73

⁴⁵⁷ GEELHOED (2005), “*The Demarcation of State Aid and Regulatory Charges*” págs 403-404

⁴⁵⁸ GEELHOED (2005) “*The Demarcation...*”, págs 403

⁴⁵⁹ GEELHOED (2005), “*The Demarcation...*” págs 404

impuesto especial nunca debería considerarse una ayuda a favor de operadores que se rigen por el régimen genérico”⁴⁶⁰.

En definitiva, para GEELHOED las distorsiones específicas pueden ser causadas, bien por un gravamen o bien por una ayuda, lo que obliga a determinar su naturaleza, a través de un análisis de la medida. Una vez determinado éste, el tratamiento es distinto: si se trata de una ayuda, se aplicarán los artículos 87 y siguientes del TCE, en tanto que si se trata de un gravamen, se han de aplicar los arts 96 y siguientes. Por tanto, la conclusión es que no cabe aplicar el art. 87 a los gravámenes especiales, sino que su sede ha de ser el art. 96 TCE.

Por último, ha de mencionarse el caso del Abogado General TIZZANO en las Conclusiones del asunto Laboratorios Ferring. Para TIZZANO no cabe pronunciarse a priori acerca de si un gravamen asimétrico produce o no una ventaja a las empresas no gravadas, sino que ha de descenderse al caso concreto para juzgarlo. Como dice el citado Abogado General:

La dificultad y también el aspecto delicado de la cuestión derivan del hecho de que cualquier gravamen establecido a cargo de una determinada categoría de operadores económicos puede, por definición, considerarse como una ventaja concedida a todos los operadores no sujetos al citado gravamen que se encuentran con los primeros en una relación de competencia más o menos estrecha. Por limitarse a varios ejemplos, un gravamen impuesto a los productores de cerveza puede considerarse como una ayuda indirecta a los productores de vino; un gravamen soportado por los transportistas por carretera puede considerarse como una ayuda a las empresas ferroviarias; o incluso, un gravamen que recae sobre los explotadores de salas de cine puede suponer una ayuda para los teatros y así sucesivamente [...] una interpretación amplia del concepto de ayuda, que incluyese la imposición de un gravamen a terceros sujetos que se encuentran asimismo en una débil relación de competencia con los presuntos beneficiarios, correría el riesgo de ir más lejos de lo que pretenden la letra y el espíritu de la norma [...] Sin embargo, tampoco puede considerarse satisfactoria una solución que, al contrario, excluyese a priori cualquier posibilidad de ver una ventaja selectiva en la no imposición de un nuevo gravamen a determinados

⁴⁶⁰ Conclusiones del Abogado General GEELHOED As. C-308/01, apdo 77

operadores económicos. De hecho, una interpretación de esta índole ofrecería a los Estados miembros un instrumento para eludir fácilmente la normativa comunitaria en materia de ayudas mediante el recurso discriminatorio a la tributación [...] En definitiva, me parece que no puede ni admitirse ni excluirse a priori que la no imposición de un gravamen a determinados sujetos suponga conferir una ventaja selectiva en el sentido del artículo 92 del Tratado. Por consiguiente, la solución ha de buscarse caso por caso, considerando las especiales características de cada caso y, en particular, la relación de competencia existente entre los operadores interesados, la razón de ser del gravamen y los efectos producidos por éste”.

7.2. Análisis económico de la ventaja inversa⁴⁶¹

El análisis de la ventaja inversa ha de hacerse de forma casuística. No obstante, en nuestra opinión cabe establecer una serie de indicaciones generales, que pasan en primer lugar por analizar, desde un punto de vista económico, la incidencia que tiene el gravamen sobre el beneficio de los competidores.

Supongamos que en un determinado mercado, en competencia perfecta, existen dos grupos de productores, que lanzan al mercado dos productos, 1 y 2, que son perfectamente sustitutivos⁴⁶², y cuyo precio es igual. Las funciones de beneficio de ambos grupos, por simplificar, serían:

$$(1) B_1 = X_1 * P_1 - C_1(X_1)$$

$$(2) B_2 = X_2 * P_2 - C_2(X_2)$$

Siendo B_1 y B_2 el beneficio obtenido por cada uno de los grupos; X_1 y X_2 las cantidades vendidas de los productos 1 y 2; $C_1(X_1)$ y $C_2(X_2)$ las funciones de coste de las cantidades producidas X_1 y X_2 ; y P_1 y P_2 los precios respectivos de los productos 1 y 2.

En equilibrio, por tanto, los productores del primer producto estarán vendiendo la

⁴⁶¹ Vid el apartado 3.3 de este capítulo, en el que se ha realizado un análisis semejante.

⁴⁶² En términos económicos, la elasticidad de sustitución es igual a 1, de forma que a los ojos del consumidor es indiferente la elección de uno u otro.

cantidad X_1 al precio P_1 , y lo mismo estarán haciendo los productores del segundo producto respecto a éste.

En estas condiciones, supongamos ahora que el precio del primer producto se incrementa como consecuencia del establecimiento de un impuesto, de forma que $P^*_1 = P_1 (1+t)$. En qué medida incida el incremento del impuesto sobre el precio del producto dependerá del grado de influencia en el mercado que tengan las empresas que componen el grupo afectado. En competencia perfecta, como hemos supuesto inicialmente, el precio es exógeno, de forma que si se quiere reducir éste para mantener la competitividad, ello será a costa de incurrir en pérdidas, con la consiguiente expulsión del mercado.

Esta elevación del precio del producto 1 hará que los consumidores vuelvan los ojos hacia el producto 2, cuya demanda, por tanto, aumentará. Este incremento dependerá del grado de sustituibilidad de los productos: cuanto mayor sea éste, mayor será la demanda del producto 2, como consecuencia de la elevación del precio del producto 1. Esta mayor demanda hará que se incremente su precio, dado que el coste marginal de producción de 2 será mayor – ya que parte de una posición de equilibrio –, hasta el punto de que se iguale con el precio del producto 1. Como resultado final, el beneficio del grupo 2 será mayor que antes de la introducción del impuesto.

Como vemos, dados los supuestos anteriores, un incremento del impuesto que incida sobre el precio de un producto originaría una ventaja sobre los productores de los productos sustitutivos, que verían incrementar sus beneficios a costa de los productores del grupo gravado por el impuesto.

Esta conclusión ha de matizarse cuando nos encontramos ante estructuras de mercado imperfectas⁴⁶³, en cuyo caso la existencia de beneficio puede no ser inequívoca, en

⁴⁶³ Salvo en el caso de competencia monopolística, en el que las conclusiones serían similares a las vistas.

cuyo caso no cabría hablar de ventaja⁴⁶⁴.

7.3. Evaluación del supuesto de ventaja inversa

Una vez determinada la existencia de un beneficio económico, la ventaja sería inmediata, toda vez que el *benchmark* es, en este caso, la disposición normativa que no se aplica a los sujetos no gravados.

Determinada la ventaja, es importante, en mi opinión, continuar con el análisis del supuesto de hecho. Para ello es importante saber cuál ha sido la intención del Estado miembro al introducir la medida, es decir, si la intención ha sido otorgar indirectamente una ventaja al grupo de productores que se benefician de la no sujeción al gravamen; o si lo que se pretendía era regular una determinada situación – v.gr., a través de un impuesto específico – y la ventaja económica es una consecuencia necesaria de la adopción de la medida anterior.

En el primero de los casos la ventaja es clara, al margen de que ella haya sido la intención del Estado miembro, la cual no es relevante por la doctrina de los efectos que hemos expuesto en páginas anteriores. En tal caso, existe una ventaja para el grupo no gravado, y ha de aplicarse el artículo 107 TFUE.

Más problemático es el segundo caso, ya que conforme a la doctrina de los efectos la ventaja existe, ya que ésta es, como sabemos, un concepto objetivo, independiente por tanto de la motivación del ente que dicta la medida. Por tanto, ha de aplicarse el

⁴⁶⁴ Así, en caso de monopolio del producto gravado – el grupo primero sólo lo constituiría una empresa – la empresa tiene en principio posibilidad de manejar el precio, de forma que el mayor impuesto no redunde en un incremento de éste, y no produzca el efecto de sustitución, por lo que ello podría no redundar en una ventaja para los productores del producto 2. En el supuesto de oligopolio, suponiendo que los productos no son iguales sino homogéneos – ya que en otro caso el impuesto afectaría a todos –, la incidencia del impuesto sobre el precio dependerá de la estrategia que adopte el resto de oligopolistas ante la elevación del precio del producto de uno de ellos (v.gr., puede ser que el oligopolista gravado no suba el precio, pero que el resto de oligopolistas lo bajen en un intento de “echarle” del mercado, de forma que éstos obtuvieran un beneficio), ya que en esta estructura de mercado las decisiones de todas las empresas están interrelacionadas.

artículo 107 TFUE. Sin embargo, que de aquí se derive una ayuda no es tan inmediato.

a) Por un lado, está el requisito de la necesaria existencia del sacrificio de fondos públicos, que en mi opinión no sería aplicable. En el primero de los casos, en que la finalidad de la medida es otorgar una ventaja, el Estado miembro prescinde de ingresos potenciales, que podría obtener si no decidiera otorgar dicha ventaja, que es la razón principal de la adopción de la medida.

Sin embargo, en el segundo de los casos, la obtención de una ventaja es una consecuencia secundaria e inevitable de la medida, que pretende alterar el precio del producto gravado para reducir su consumo, no que los productores no gravados incrementen su beneficio. En este sentido, en mi opinión cabría traer a colación la sentencia del asunto Sloman Neptun⁴⁶⁵, en el que el TJUE dice:

“A este respecto, el régimen de que se trata no tiende, ni por su finalidad, ni por su sistema general, a crear un beneficio que constituya una carga suplementaria para el Estado o para los mencionados organismos, sino que solamente tiende a modificar, en favor de las empresas de navegación marítima, el marco en el que se establecen las relaciones contractuales entre estas empresas y sus empleados. Las consecuencias que de él resultan, relacionadas tanto con la diferencia en la base de cotización de los seguros sociales, mencionada por el órgano jurisdiccional nacional, como con la posible pérdida de recursos fiscales imputable al bajo nivel de las retribuciones invocada por la Comisión son inherentes a este régimen y no constituyen una forma de conceder un beneficio determinado a las empresas interesadas”

Como dice el TJUE, y es de aplicación aquí, en mi opinión, la pérdida de recursos en este caso es inherente a la medida adoptada.

b) Por otro lado, es posible que la selectividad de la medida estuviese justificada por la naturaleza del sistema. Así sucedió en el asunto GIL Insurance, que más arriba

⁴⁶⁵ Asunto C-72/91, Sloman Neptun - Bodo Ziesemer. Sentencia del TJUE de 13 de marzo de 1993, considerando 21

hemos visto⁴⁶⁶, en que el TJUE, sin entrar en la consideración de la existencia de ventaja, abordó directamente la no selectividad de la medida, por estar justificada por la naturaleza y estructura del sistema:

75. Como sostiene el Abogado General en el punto 84 de sus conclusiones, debido a su alcance y a su efecto, el tipo superior del IPT puede calificarse de impuesto regulador que constituye un elemento disuasorio específico para la celebración de contratos de seguro conexos. El establecimiento de un tipo superior del IPT sobre determinados contratos de seguro no estaba destinado a conceder una ventaja a los operadores que ofrecen contratos de seguro sujetos al tipo normal del IPT, con arreglo al sistema general de tributación de los seguros.

76. A este respecto, es preciso señalar que el IPT recaudado al tipo normal no constituye un régimen excepcional respecto al régimen general de tributación de los seguros en el Reino Unido. No se trata de un régimen fiscal que favorezca a un sector determinado, puesto que se trata de un sistema de tributación de las primas de seguro, con objeto de compensar la no sujeción al IVA de que gozan las operaciones de seguro [...]

78. En estas circunstancias, aun suponiendo que el establecimiento del tipo superior del IPT implique una ventaja para los operadores que ofrecen contratos sujetos al tipo normal, la aplicación del tipo superior del IPT a una parte determinada de los contratos de seguro antes sujeta al tipo normal debe considerarse justificada por la naturaleza y la estructura del sistema nacional de tributación de los seguros. Por tanto, el régimen del IPT no puede considerarse constitutivo de una ayuda de Estado en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1.

⁴⁶⁶ Vid capítulo V infra

CAPITULO III

ANALISIS DE LA SELECTIVIDAD

1. CONCEPTO Y CARACTERES DE LA SELECTIVIDAD

En el capítulo anterior hemos expuesto un concepto objetivo de ventaja basado en dos elementos: por un lado, la derogación respecto a un régimen de referencia denominado benchmark; por otro, la obtención de un beneficio de dicha medida. Sin embargo, hasta ahora hemos prescindido del aspecto subjetivo de la medida, es decir, del destinatario de la misma. Este será el objeto del presente capítulo.

1.1. Definición de selectividad

En la literatura sobre ayudas de Estado se pueden encontrar buen número de definiciones del concepto de selectividad, o de cuándo se entiende que una medida es selectiva. Sin ánimo de exhaustividad, mencionaremos las siguientes:

El TJUE ha dado, a lo largo del tiempo, tres definiciones de selectividad. En primer lugar, una medida es selectiva cuando no se aplica de forma general a todas las empresas, de forma que *“una medida selectiva coloca a las empresas a las que se aplica en una situación más favorable que a otras”*¹.

Posteriormente utiliza el criterio de que la ayuda supone ventajas que afectan exclusivamente a ciertas empresas o sectores², y así dice que *“una medida es*

¹ Vid As. C-200/97, Ecotrade, apnds 40-41 y As. C-241/94, Kimberly Clark , apdo 24. Como señala ARHOLD (2007), pág. 171, *“The problem with this strict approach is that it makes it difficult for Member States to draft differential tax law which escapes the Commission's State aid control. All tax rules which are not equally applicable to all taxpayers may constitute State aid within the meaning of Article 87(1) EC so that by making use of its broad discretion under Article 87(3) EQ the Commission can effectively influence national tax legislation, even if this is one of the Member States' last core competences, where the Community has virtually no power to harmonise due to the unanimity requirement in Article 94 EC.*

² ALGUACIL MARÍ (2011) *“Fiscalidad de cooperativas y ayudas de Estado: parámetros para una*

selectiva si, como consecuencia de sus criterios de aplicación, proporciona una ventaja a determinadas empresas o producciones, con exclusión de otras”³. De esta forma, “sólo las medidas que favorecen a determinadas empresas o a determinadas producciones corresponden al concepto de ayuda y que por ello quedan excluidas las normas de alcance general que tengan carácter de política económica, social o financiera”⁴.

Por fin, la sentencia Adria-Wien⁵ define la selectividad como la posibilidad de favorecer, en el marco de un régimen jurídico concreto, a determinadas empresas en situación fáctica o jurídica comparable, habida cuenta del objetivo perseguido por el citado régimen⁶.

La Comisión, por su parte, ha definido de diversas formas el concepto de selectividad⁷. Así, el apartado 12 de la Comunicación de 1998 dice que *“la medida debe ser específica o selectiva en el sentido de favorecer a «determinadas empresas o producciones»”*. El concepto manejado, por tanto, es el ya visto de exclusividad de

reforma”, pág. 54 nota 181

³ Vid asunto T-55/99, CETM – Comisión, aptdo 40; v.t. As. C-75/97 Maribel bis/ter, aptdo 26: *“26 Según jurisprudencia reiterada, debe comprobarse si las reducciones incrementadas adoptadas en el marco de la Operación Maribel bis/ter no dan lugar a ventajas en beneficio exclusivo de determinadas empresas o de determinados sectores de actividad y, por tanto, no cumplen el requisito de especificidad”*. Ibídem As. T-55/99, CETM – Comisión, aptdo 40 *“debe comprobarse si la medida controvertida da lugar o no a ventajas en beneficio exclusivo de determinadas empresas o de determinados sectores de actividad”*.

⁴ Informe para la vista del Juez Ponente, As. C-72/91, Sloman Neptun, pag 901

⁵ As. C-143/99, aptdo 41

⁶ As. C-134/99, Adria-Wien, aptdo 41 STJCE 8/11/2001: *“Procede examinar únicamente si en el marco de un régimen jurídico concreto, una medida estatal puede favorecer a «determinadas empresas o producciones» en el sentido del artículo 92, apartado 1, del Tratado en relación con otras empresas que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable habida cuenta del objetivo perseguido por la medida en cuestión”*. En el mismo sentido, vid As. C-351/98, Plan Renove I, aptdo Vid las referencias que da QUIGLEY (2008) *“European State Aid Law”* pág. 41, nota a pie de página nº 48, Vid STJCE As. 88/03, Portugal – Comisión, aptdo 56, y STJCE As. C-428/06, UGT-Rioja v. Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya y otros, aptdo 46

⁷ Sin embargo, ha de señalarse que las definiciones de la Comunicación de 1998 han sido superadas por la jurisprudencia del TJUE.

destinatarios. La Comunicación maneja un concepto amplio del término, ya que, por un lado, para que una medida sea no selectiva es condición necesaria que se aplique en todo el territorio⁸; por otro, toda medida sectorial es por definición selectiva⁹. Estos criterios han sido superados por la jurisprudencia¹⁰.

Asimismo, en los Informes de Política de competencia la Comisión dice que una medida selectiva es *“aquella que afecta al equilibrio entre la empresa beneficiaria y sus competidores”*¹¹.

En la Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de la normativa sobre ayudas estatales por los órganos jurisdiccionales nacionales¹² dice que *“para considerar que el apoyo público constituye ayuda estatal, la ayuda debe favorecer a determinadas empresas o a la producción de ciertas mercancías («selectividad»), en contraposición con las medidas generales de ayuda a las que no se aplica el artículo 87, apartado 1, del Tratado”*.

Por último, a título de ejemplo, recogemos algunas definiciones doctrinales. Así, para ROSSI-MACCANICO¹³ la selectividad indica *“la capacidad de una ventaja fiscal de*

⁸ Vid aptdo 17 Comunicación de 1998 *“las medidas cuyo alcance se extiende a todo el conjunto del territorio del Estado son las únicas a las que no se puede aplicar el criterio de especificidad establecido en el apartado 1 del artículo 92. Las medidas de alcance territorial regional o local pueden favorecer sin duda a determinadas empresas...”*

⁹ Vid aptdo 18 Comunicación de 1998: *“una medida que se caracteriza por una especificidad de carácter sectorial entra en el ámbito de aplicación del apartado 1 del artículo 92, que hace referencia expresa al término «determinadas producciones» entre los criterios que definen una ayuda sujeta al control de la Comisión. Con arreglo a una práctica y a una jurisprudencia perfectamente asentadas, se consideran constitutivas de ayuda las medidas fiscales que tengan principalmente por efecto favorecer a uno o varios sectores de actividad. Lo mismo puede decirse de las medidas que favorezcan exclusivamente a los productos nacionales exportados. Por otra parte, la Comisión considera ayuda cualquier medida dirigida al conjunto de sectores sometidos a la competencia internacional...”*

¹⁰ Vid el capítulo II, apartado 5.2.1.

¹¹ Vid, v.gr., aptdo 320 del IPC año 2000

¹² 2009/C 85/01

¹³ ROSSI-MACCANICO, Pierpaolo (2007) *State Aid Review of Business Tax Measures – Proposals for State Aid Control of Direct Business Tax Measures*, pág. 216 *“Another necessary element in the State aid equation is selectivity, which indicates the ability of a tax advantage to alter fair competition by favouring certain undertakings or the production of certain goods”*.

alterar la libre competencia favoreciendo determinadas empresas o la producción de ciertos bienes”, que *“identifica una discriminación no razonable entre situaciones empresariales comparables”*¹⁴. KEPPE¹⁵, entiende que una medida es selectiva cuando su beneficio se reserva a ciertas empresas o a ciertas producciones en el interior del Estado Miembro. Para CAPUTI¹⁶ la medida es selectiva cuando su aplicación no tiene una eficacia general.

1.2. Separación de los conceptos de ventaja y selectividad.

El diccionario de la RAE define la ventaja como *“I. f. Superioridad o mejoría de alguien o algo respecto de otra persona o cosa”*. Es decir, semánticamente el concepto de ventaja tiene dos acepciones: una de ellas, objetiva – superioridad de algo respecto de otra cosa – y la otra subjetiva – superioridad o mejoría de alguien respecto de otra persona –. Si empleamos el primer sentido, aplicándolo en sede de ayudas de Estado, podemos decir que el concepto de ventaja es objetivo, y se da cuando una medida es derogatoria o excepcional respecto de un régimen general, al cual denominamos *benchmark*, y otorga un beneficio. Este es el sentido que utilizamos al hablar de ventaja.

Sin embargo, si el concepto de ventaja se utiliza en sentido subjetivo, se entiende que cuando una medida otorga ventaja, la otorga a alguien, destinatario de la medida especial, y frente a alguien, al que se le aplica la medida general. Es decir, tras la

¹⁴ ROSSI-MACCANICO, Pierpaolo (2007) *The specificity criterion in fiscal aid review: proposals for state aid control of direct business tax measures*, pág. 95 *“Selectivity [...] identifies an unreasonable discrimination between comparable business situations, being incompatible with the scope of a tax scheme applying to certain distinct situations[...]is a rule of reason whose appreciation is made under Community law”*

¹⁵ KEPPE¹⁵, Jean-Paul (2000) *“Politiques fiscales nationales et contrôle communautaire des aides d’État”* pág. 2: *“De nombreuses mesures d’origine étatique sont susceptibles de profiter aux entreprises mais ce n’est que si leur bénéfice est réservé à ‘certaines entreprises ou certaines productions’ à l’intérieur de l’État membre concerné qu’elles peuvent être qualifiées d’aides”*

¹⁶CAPUTI, Gianluca (2009) *“La selettività in generale”*, en la obra *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, de INGROSSO & TESAURO: *“Una misura è selettiva quando la sua applicazione non ha una portata generale. Questo significa che la sua direzione e la sua efficacia sono soggette a limitazioni rispetto ad elementi firmemente caratterizzanti quali l’ambito territoriale, il settore di attività o la produzione effettivamente svolta, le dimensioni dell’impresa”*

medida ventajosa se encuentra un sujeto beneficiario, que se encuentra así en una posición ventajosa, en términos fiscales, respecto del que se rige por la medida general. La ventaja, así, sería una ventaja selectiva.

En nuestro planteamiento, por tanto, los términos ventaja y selectividad son conceptualmente separables, siendo posible teóricamente examinar si una medida otorga una ventaja con independencia de a quién la otorgue; y es posible asimismo evaluar si la medida es selectiva – en función de los destinatarios a quienes vaya dirigida – al margen de que otorgue o no ventaja. Sin embargo, bajo el segundo planteamiento no es posible dicha distinción, ya que toda ventaja sería necesariamente ventaja selectiva

Por tanto, lo que se trata de ver aquí es si cabe hablar de un concepto de ventaja separado del de selectividad o si por el contrario el concepto de ventaja lleva inserto el concepto de selectividad. Las opiniones aquí no son unívocas.

1.2.1. Criterio de la Comisión: fusión de conceptos

La Comisión, dice KEPPELNE¹⁷, distingue entre la ventaja, que surge como excepción al sistema general, y el carácter selectivo de dicha ventaja. De hecho, en la Comunicación de 1998 parecen diferenciarse estos conceptos: la ayuda ha de consistir en una medida *que ofrezca a los beneficiarios una ventaja*¹⁸, y *“la medida debe ser específica o selectiva en el sentido de favorecer a determinadas empresas o producciones”*¹⁹.

Sin embargo, la práctica de la Comisión, señalan algunos autores, funde los criterios sin distinguirlos²⁰. En particular, la Comisión presupone la existencia de ventaja

¹⁷ KEPPELNE (2000) “*Politiques fiscales nationales et contrôle communautaire des aides d’État*”, pág 26 “*La Commission considère que le critère d’avantage à certaines entreprises ou certaines productions recèle en fait deux critères distincts, à savoir l’existence d’un avantage, d’une part et le caractère sélectif (ou spécifique) de cet avantage, d’autre part*”

¹⁸ Apartado 9 Comunicación de 1998

¹⁹ Apartado 12 Comunicación de 1998

²⁰ LOPEZ LOPEZ (2010) “*General Thought on Selectivity and Consequences of a Broad Concept of State Aid in Tax Matters*”, pgs 809-810, dice que “*In the analysis made by the European Institutions,*

selectiva cuando existe una derogación normativa no justificada, entendiendo que la ventaja es, por tanto, ventaja selectiva.

Así, en la Decisión 2011/5/CE, referida a la amortización fiscal del fondo de comercio financiero en participaciones extranjeras, la Comisión, en los apartados 101 y 102, estableció correctamente a nuestro juicio la existencia de la ventaja:

(101) [...] el artículo 12.5 del TRLIS le otorga una ventaja económica. La ventaja consiste en una reducción fiscal del gravamen al que las empresas habrían estado sujetas en caso contrario. Esta reducción es proporcional a la diferencia entre el precio de adquisición pagado y el valor de mercado de los activos contabilizados subyacentes de las participaciones adquiridas.

(102) El importe exacto de la ventaja con respecto al precio de adquisición pagado corresponde al valor actualizado neto de la reducción de la carga fiscal otorgada por la amortización deducible durante el período completo de amortización tras la adquisición

Sin embargo, en los considerandos 107 a 113, la Comisión rebate todos los argumentos empleados por el gobierno español para demostrar que la medida está justificada por la naturaleza del sistema fiscal: la evitación de doble imposición; la ampliación de las normas sobre deterioro de valores; el principio de neutralidad.... La Comisión, sin embargo, no alude para nada al carácter selectivo de la medida, ni habla en modo alguno de los destinatarios de ésta. Lo único que dice, en el apartado 114, es lo siguiente:

“(114) Habida cuenta de lo expuesto en los considerandos 107 a 113, la Comisión debe concluir que el carácter de ventaja selectiva del régimen fiscal que nos ocupa no está justificado por la naturaleza del sistema fiscal...”

De donde se deduce que para la Comisión la simple existencia de derogación, no justificada por la naturaleza del sistema fiscal, determina que la medida sea selectiva, sin consideración alguna a los destinatarios de la medida.

the distinction between advantage and selectivity is not well defined. In fact, on several occasions the advantage test overlaps the selectivity test and therefore similar considerations are used unclearly for the determination of both”; vid, asimismo, BACON (2009) “European Community Law of State Aid”, pág 30, nota al pie 59. Id MICHEAU (2008) “Tax selectivity in State aid review: a debatable case practice”, dice que “In the analysis held by the ECJ or the Commission, the distinction between advantage and selectivity is not necessarily clear-cut”.

1.2.2. Criterio de la jurisprudencia y Abogados Generales

También la doctrina destaca que el TJUE funde los conceptos de ventaja y ventaja selectiva, sin diferenciar ambas²¹. En las Conclusiones del As. C-353/95²², el Abogado General COSMAS entiende que ventaja es ventaja selectiva: *“En primer lugar, hay que señalar que el tenor del apartado 1 del artículo 92 es imprecisa. La idea de que el trato «favorezca» a una empresa, es decir, que le conceda una ventaja pecuniaria, implica una comparación previa entre el trato aplicado a la empresa que supuestamente disfruta de la ayuda y el reservado a otras empresas”*.

Sin embargo, otras veces establece la distinción entre ambos. Así, en el asunto *Adria-Wien*²³ dice el TJUE que *“Como se desprende del tenor del artículo 92, apartado 1, del Tratado, una ventaja económica concedida por un Estado miembro únicamente tiene carácter de ayuda, cuando, por revestir cierto carácter selectivo, puede favorecer a determinadas empresas o producciones”*.

Por su parte, el Abogado General JÄÄSKINEN²⁴ en los asuntos *Paint Graphos*²⁵ y *Gibraltar* examina los conceptos de ventaja y selectividad de forma separada, distinguiendo nítidamente entre ambas: *“la selectividad de una medida supone [...] una distribución desigual de las ventajas entre las empresas que se encuentran en una situación comparable”*.

²¹ KEPPELNE (2000), *“Politiques fiscales nationales...”* op.cit., pág 26 : *“en règle générale la Cour appréhende globalement la notion d'aide à certaines entreprises ou il certaines productions, sans distinguer formellement l'existence d'un avantage, d'une part, et la spécificité de celui-ci, d'autre part”*. En el mismo sentido QUIGLEY (2008) *“European State Aid Law”*, pág 7, nota 34 *“... the ECJ and CFI, without drawing the necessary distinction, frequently refer to economic, financial or commercial advantages on the context both of State interventions and selectivity”*; ROSSI-MACCANICO (2009), *“The notion of Indirect Selectivity in Fiscal Aids: A Reasoned Review of the Community Practice”*, pg 163, dice que *“the Court often deals with the criteria of advantage and selectivity cumulatively as fiscal derogations having the effect of favouring certain undertakings, like if they constituted one criterion”*.

²² Tiercé Ladbroke –Comisión, aptdo 30

²³ As. C-143/99, aptdo 34

²⁴ As. Gibraltar (C-109/10), aptdo 158

²⁵ CAG Niilo JÄÄSKINEN As C-78/08, *Paint Graphos*, aptdos 71 – 115, y C-106/09P, *Gibraltar*, aptdos 155-190

La sentencia del TG de 7 de noviembre de 2014²⁶, relativa a la amortización fiscal del fondo de comercio financiero, dice: *“la aplicación del método de análisis descrito [...] (el método derogativo) no permite sostener, en el caso de autos, que la medida controvertida sea selectiva. En efecto, aun suponiendo que se hubiera demostrado la existencia de una excepción al marco de referencia identificado por la Comisión, dicha excepción no permitiría por sí sola afirmar que la medida controvertida favorece a “determinadas empresas o producciones” en el sentido del artículo 87 TCE, puesto que esta medida es, a priori, accesible para cualquier empresa”*.

Igualmente, en la sentencia Alemania – Comisión²⁷, el TJUE dice *“22 Debe señalarse, en primer lugar, que, según ha quedado acreditado, la desgravación fiscal establecida en favor de los sujetos pasivos que venden determinados activos y que pueden deducir el beneficio que de ello obtienen al adquirir otros activos, les confiere una ventaja que, como medida general aplicable sin distinción a todos los operadores económicos, no constituye, en el sentido de las disposiciones pertinentes del Tratado, una ayuda en favor de dichos sujetos pasivos”*. E.d., la desgravación fiscal confiere una ventaja no selectiva, al ser aplicable sin distinción a todos los operadores económicos.

1.2.3. Criterio doctrinal

También doctrinalmente hay autores que entienden que las nociones de ventaja y de selectividad no deben confundirse, y otros que entienden que se trata de dos conceptos inseparables.

Del examen de la literatura sobre ayudas de Estado podemos decir que en general los autores establecen la distinción entre ventaja y selectividad, siendo minoría aquéllos que entienden como inseparables ambos conceptos.

1.2.3.1. Entre los primeros se encontrarían autores como ROSSI-MACCANICO, QUIGLEY, MICHEAU, HERNÁNDEZ GUERRERO, BACON, LÓPEZ LÓPEZ y SCHÖN.

²⁶ Asunto T-219/10, Autogrill – Comisión Europea

²⁷ Asunto C-156/98, apartado 22

Para ROSSI-MACCANICO²⁸, los conceptos de selectividad y ventaja son distintos. La ventaja se refiere a una excepción o derogación del sistema fiscal no justificada por su lógica inherente, mientras la selectividad se refiere a una discriminación injustificada entre situaciones empresariales comparables. La primera es una exclusión del ámbito de aplicación de las normas sobre ayudas de Estado que se mantiene en el nivel de la norma fiscal nacional; la segunda es una *rule of reason* cuya apreciación se hace bajo la norma comunitaria.

QUIGLEY²⁹ insiste en no confundir entre el criterio de ventaja, que tiene su causa en la atribución de un beneficio gratuito, y el de ventaja selectiva, que favorece a determinadas empresas, de forma que la noción de ventaja económica o financiera ha de distinguirse del criterio de ventaja selectiva entre empresas competidoras.

Para MICHEAU³⁰ la determinación de una ventaja fiscal introducida por una medida y la evaluación de la selectividad de la medida presentan gran similitud, dado que

²⁸ Vid ROSSI-MACCANICO (2007) *“The specificity criterion in fiscal aid review: proposals for state aid control of direct business tax measures”* pg 224 *“Selectivity is a distinct notion from advantage. While the latter relates to a derogation or exception from the tax system not-justified by its inherent logic, the former identifies an unreasonable discrimination between comparable business situations, being incompatible with the scope of a tax scheme applying to certain distinct situations. The first is a per se exclusion from the scope of application of state aid rules remanding to national tax law; the second is a rule of reason whose appreciation is made under Community law”*. Ibid (2007) *“State Aid Review of Business Tax Measures – Proposals for State Aid Control of Direct Business Tax Measures”* pág 224: *“it results from the Court's jurisprudence that selectivity is indeed a separate notion from advantage. While the latter relates to a derogation or exception from the tax system that is not justified by its inherent logic, the former identifies an unreasonable discrimination between comparable business situations, a discrimination which is inconsistent with the specific scope of a tax scheme”*. Ibid.(2009) *“Gibraltar and the Unsettled Limits of Selectivity in Fiscal Aids”*, pág 71: *“The definition of exception from system of reference helps in illustrating the notion of advantage, which is separated, however, from the one of selectivity”*

²⁹ QUIGLEY (2008) *“European State Aid Law”*, pág. 7, que insiste en no confundir entre ventaja y ventaja selectiva (vid), y cita la STPI As. T-233/04, en la que el TG se refiere a una medida que constituye ventaja pero que no es selectiva (el denominado ‘Dutch case’); Ibid. pág. 42 *“It is important not to confuse the criterion of advantage arising out of a gratuitous benefit with that of selective advantage which favours certain undertakings. Thus, the notion of economic or financial advantage [...] must be distinguished from the criterion of a selective competitive advantage between competing undertakings”*

³⁰ MICHEAU (2008) *“Tax Selectivity in State Aid Review: a Debatable Case Practice”*, pág 281. En palabras de esta autora: *“[advantage and selectivity] rely on different rationales. While the advantage purports to identify a benefit or a gain that departs from the general scheme, selectivity deals with the*

siendo el objetivo final determinar si existe ventaja selectiva, ambas descansan en el mismo enfoque: determinar si hay una desviación de la norma respecto al esquema general. Sin embargo, pese a la similitud de sus análisis, su racionalidad es distinta: por un lado, mientras la ventaja pretende identificar un beneficio o una ganancia que se separa del esquema general, la selectividad se refiere a la inequidad que se atribuye a la medida fiscal, y más precisamente al trato fiscal discriminatorio hecho a las empresas; por otro, ambas nociones difieren en sus mecanismos, ya que mientras la selectividad puede justificarse por la naturaleza o esquema general del sistema, la ventaja no puede justificarse. Por tanto aunque el razonamiento llevado a cabo por el TJUE y la Comisión pudiera llevar a cierta confusión al examinar los criterios de ventaja y selectividad, estableciendo determinadas comparaciones entre situaciones fiscales, es fundamental tener en cuenta que estos criterios son distintos³¹.

HERNÁNDEZ GUERRERO³², por su parte, dice que en sede fiscal, la evaluación del otorgamiento de una ventaja aparece unida inexorablemente al test de selectividad,

inequality attributable to the tax measure, and more precisely to the discriminatory tax treatments made to undertakings". ALGUACIL MARÍ (2011) "Fiscalidad de cooperativas y ayudas de Estado: parámetros para una reforma" (nota a pie de página 136) cita a esta autora: "Micheau considera, precisamente, que el método de la Comisión y el Tribunal puede llevar a confusión para distinguir entre ventaja y selectividad, ya que el juicio para determinar la existencia de ventaja consiste, igual que la selectividad, en la determinación de si ha habido o no una derogación del sistema general. Sin embargo, la racionalidad es diferente: Ventaja requiere la existencia de un tratamiento diferente del general y mejor o más ventajoso. Selectividad tiene que ver con la inequidad o discriminación del mecanismo".

³¹ En este punto coincide con ROSSI-MACCANICO.

³² HERNÁNDEZ GUERRERO (2004) "Defining the Balance between Free Competition and Tax Sovereignty in EC and WTO Law: The "due respect" to the General Tax System", pág 91 – citado por MICHEAU (2008), "Tax Selectivity in State Aid...", op cit., nota al pie 50 –: "in the field of taxation, the evaluation of the provision of an advantage appears inextricably tied to the test to assess the fulfilment of the selectivity requirement. Consequently, the "general-specific" test constitutes the key to solve most of the cases on tax State aids. This does not mean that the two requirements, advantage and selective character, cannot be differentiated in tax cases. On the contrary, tax rules may give a less favourable treatment to specific groups of taxpayers. And more important, some favourable tax provisions may be applicable to all taxpayers [...]. In none of the cases, a State aid can be appreciated". Cf con LOPEZ LOPEZ (2010) "El régimen jurídico de las ayudas de Estado y su incidencia en el sistema tributario español. La amortización fiscal del fondo de comercio financiero para la adquisición de participaciones en entidades extranjeras", pág. 97, que entiende que esta autora dice lo contrario.

pero ello no significa que los dos requisitos, ventaja y carácter selectivo de la medida fiscal, no puedan ser diferenciados.

Para BACON³³, el test de selectividad es probablemente el requisito más difícil de aplicar en la práctica, dado que no todas las medidas que otorgan una ventaja a una o más empresas son selectivas.

LÓPEZ LÓPEZ³⁴, por su parte, subraya que los requisitos de ventaja y selectividad, a pesar de la relación existente entre ellos, se hallan en dos planos distintos. Si no se tiene en cuenta esta la diferencia, la selectividad de la medida podría fácilmente presumirse a partir de la sola constatación del carácter ventajoso de la misma.

Por último, para SCHÖN³⁵ es importante en el examen de la medida selectiva cómo se establece el nivel estándar de imposición y si el legislador formula divergencias respecto de este nivel que den lugar a una ventaja; si tales divergencias existen, ha de examinarse en un segundo paso si benefician a determinadas empresas o a la producción de determinados bienes; en otro caso, el requisito de selectividad no se cumple.

³³ BACON (2009) “*European Community Law of State Aid*” pág 80: “*the selectivity test is probably the most difficult of the State aid conditions to apply in practice, since not every measure that produces an advantage for one or more groups of undertakings over others fall within the Article 87(1) prohibition*”

³⁴ LÓPEZ LÓPEZ (2010) “*El régimen jurídico de las ayudas de Estado y su incidencia en el sistema tributario español. La amortización fiscal del fondo de comercio financiero para la adquisición de participaciones en entidades extranjeras*” págs. 95-97 “*los requisitos ventaja y selectividad, a pesar de la relación existente entre ellos, se hallan en dos planos distintos [...] Si no se tiene en cuenta la diferencia] la selectividad de la medida podría fácilmente presumirse a partir de la sola constatación del carácter ventajoso de la misma...*” *ibíd* (2010) “*General Thought on Selectivity and Consequences of a Broad Concept of State Aid in Tax Matters*” EStAL 4/2010, págs. 809-810

³⁵ SCHÖN (2006) “*Special Charges - a Gap in European Competition Law?*” pág 500 “*It initially appeared to be important for this examination, how the 'standard measure' of taxation is fixed and if the national legislator formulates advantageous divergences from this self-set 'standard measure'. If such divergences exist, one has to examine in a second step, whether they benefit 'certain undertakings or the production of certain goods'; otherwise the 'selectivity' of the advantage in terms of Article 87.1 EC is not given*”. V. t. *ibíd* (1999) “*Taxation and State Aid Law in the European Union*”, pgs 927-928, citado por KEPPELNE (2000) “*Politiques fiscales nationales et contrôle communautaire des aides d'État*” pg 26 (nota al pie 16)

1.2.3.2. En cuanto a los autores que identifican ventaja con ventaja selectiva tenemos a KEPPENNE, MARTÍN LÓPEZ y KURCZ.

KEPPENNE³⁶ adopta una noción puramente subjetiva de la ventaja, como hemos explicado más arriba. Para este autor, la noción de ventaja es indisociable de la noción de selectividad. No cabe decir que una empresa recibe, como consecuencia de una medida fiscal, una ventaja si ésta no se determina por comparación a otra que no la recibe.

MARTÍN LÓPEZ³⁷, por su parte, incardina la selectividad dentro del concepto de ventaja, de forma que ésta se compondría del beneficio obtenido por la medida atribuido a la empresa o empresas beneficiarias.

Por último, KURCZ³⁸ considera que la existencia de derogación respecto del benchmark conduce necesariamente a que la medida sea selectiva. Toda ventaja, por tanto, para este autor, es ventaja selectiva.

En mi opinión, como venimos sosteniendo, el concepto de ventaja y el concepto de selectividad operan en dos planos diferentes. El primero de ellos, en un plano objetivo, se refiere a la existencia de una derogación normativa respecto de un sistema de referencia denominado *benchmark* que produce un beneficio inequívoco. El segundo opera en un plano subjetivo, y se refiere a la desigual atribución de dicho beneficio a los receptores. Por tanto, ha de distinguirse entre ventaja y ventaja

³⁶ KEPENNE (2000) “*Politiques fiscales nationales...*” *op.cit.* pg. 28 “*La notion d'avantage ne peut guère être envisagée séparément de celle de spécificité de la mesure: une entreprise n'est considérée comme étant avantagée que si elle profite d'une mesure dont ne bénéficie pas d'autres entreprises*”

³⁷ MARTÍN LÓPEZ (2006) “*Competencia fiscal perjudicial y ayudas de Estado en la Unión Europea*”, págs. 326-327, dice que “*la institución comunitaria emplea erróneamente el vocablo “ventaja”[...] dicha ventaja se desmiembra en dos elementos diferenciados: primero, la existencia de un beneficio de contenido económico; y, segundo, la restricción del goce de éste a ciertas empresas – i.e., su perfil selectivo –.*”

³⁸ KURCZ (2007) “*How selective is selectivity? A few thoughts on regional selectivity*”, pg 315: “*It appears that the most important thing for the assessment of selectivity is the choice of the correct benchmark which creates a standard, a point of reference. Everything that departs from it can be considered as derogatory and therefore specific or selective*”

selectiva, siendo el primer requisito necesario y el segundo suficiente³⁹ para la existencia de ayuda de Estado.

1.3. Selectividad y especificidad

Los términos selectividad y especificidad se han utilizado indistintamente en la literatura sobre ayudas de Estado – tanto por la jurisprudencia y la Comisión como por la doctrina – para calificar a todas aquellas medidas que no reúnen el requisito de generalidad – e.d., aplicabilidad sin excepción a todas las empresas – y que por tanto favorecen tan sólo a determinadas empresas o producciones.

1.3.1. Criterio de la Comisión : equivalencia de conceptos

El término utilizado inicialmente por la Comisión fue el de especificidad, y paulatinamente se fue introduciendo el vocablo “selectividad”. Así, en los Informes de Política de Competencia el término usado hasta el año 2000 es el de especificidad⁴⁰, introduciéndose el término selectividad a partir de esta fecha⁴¹, en

³⁹ Al margen, como es lógico, de los requisitos de financiación estatal de la ayuda y de afectación de la competencia y los intercambios.

⁴⁰ Así, aunque el término “selectividad” aparece en algún informe – si bien se habla, como en el de 1993, de la “selección” de los destinatarios, los informes de los años 1995 a 1999 hablan de la “especificidad” de una medida, así como del criterio de especificidad. En el Informe de 1995 dice: “160. b) *Especificidad de una medida. De conformidad con lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 92, la ayuda se ha de conceder a determinadas empresas (o a la producción de determinados productos) para que sea constitutiva de ayuda estatal*”; en el Informe de 1996: “3. *Especificidad de una medida. 37. Para que una medida sea calificada de ayuda estatal, es necesario que favorezca sólo a determinadas empresas o producciones...*”. En el Informe de 1997, “3. *Especificidad de una medida 227. El criterio de especificidad es a menudo el más difícil de establecer. Permite distinguir las medidas generales, que pertenecen al ámbito de la armonización, de las medidas específicas, que por su parte pueden corresponder al ámbito de aplicación de los artículos 92 a 94 del Tratado*”; en el Informe de 1998, “3. *Criterio de especificidad. 207. Es importante, especialmente en el asunto de medidas de carácter fiscal o social, distinguir entre la situación en la que los beneficiarios son determinadas empresas o producciones, como se establece en el apartado 1 del artículo 87, de aquella otra en la que las medidas en cuestión repercuten en varios sectores y pretenden abarcar al conjunto de la economía*”; y por fin en el de 1999 dice: “3. *Especificidad. 237. A la hora de determinar si una medida es constitutiva de ayuda, cabe distinguir la situación en la cual el apoyo se otorga a determinadas empresas o para la producción de determinados bienes, tal y como se especifica en el apartado 1 del artículo 87 del Tratado CE*”

⁴¹ En el Informe de Política de competencia de 2000 se dice: “3. *Especificidad. 320. Para encuadrarse en el ámbito de aplicación del apartado 1 del artículo 87 del Tratado CE, la medida no sólo ha de ser*

igualdad de concepto.

También cabe observar esta evolución en las Decisiones de la Comisión. Así, en la Decisión 96/369/CE, la Comisión dice: *“Para diferenciar las ayudas de Estado de las medidas generales, el Tratado únicamente ofrece a la Comisión el criterio de la especificidad, definiendo las ayudas en su artículo 92 como medidas que favorecen a «determinadas empresas o producciones»”*. Sin embargo, paulatinamente se va introduciendo el término “selectividad”. Así, en la Comunicación de 1998, la Comisión dice que *“la medida debe ser específica o selectiva, en el sentido de favorecer a “determinadas empresas o producciones””*⁴², y en una serie de Decisiones repite este mismo párrafo, sin hacer distinción entre ambos términos⁴³. Selectividad y especificidad, por tanto, se utilizan por la Comisión como conceptos equivalentes.

1.3.2. Criterio de la Doctrina: no distinción, en general.

En la literatura sobre ayudas de Estado los términos “selectividad” y “especificidad” no se empiezan a utilizar hasta los años 90. Los autores hablan de medidas que favorecen sólo a ciertas empresas o producciones⁴⁴ en el sentido del artículo 107.1 TFUE, pero raramente emplean estos términos. Entre las primeras referencias que

una medida estatal sino también ser selectiva, es decir, que afecte al equilibrio entre la empresa beneficiaria y sus competidores. Este carácter selectivo diferencia a las medidas de ayuda estatal de las medidas generales de fomento económico, que se aplican a todas las empresas en todos los sectores de actividad de un Estado Miembro”. Igualmente, en el Informe de 2001 se dice: 3. Selectividad. 366. *Para que una medida entre en el ámbito de aplicación del apartado 1 del artículo 87 del Tratado CE no basta con que sea estatal sino que además debe también ser selectiva, es decir, afectar al equilibrio entre la empresa beneficiaria y sus competidoras. Este carácter selectivo diferencia las ayudas estatales de las medidas de apoyo económico general que se aplican sin distinciones a todas las empresas de todos los sectores de actividad de un Estado Miembro”*.

⁴² Apartado 12 de la Comunicación de 1998

⁴³ Así, la Decisión 2009/809/CE de 8/7/2009, aptdo 73: *“Para que se considere ayuda estatal, una medida ha de ser específica o selectiva, en el sentido de que favorezca únicamente a determinadas empresas o la producción de determinados bienes”*; En el mismo sentido Decisión 718/99, Demesa, pto. V.2.4.1: *“la medida debe ser específica o selectiva, en el sentido de favorecer a determinadas empresas o producciones”*.

⁴⁴ Vid BELLAMY & CHILD (1992) *“Derecho de la competencia en el Mercado Común”*, págs 792-793

podemos encontrar están SCHINA⁴⁵; MATTERA⁴⁶, RODRIGUEZ CURIEL⁴⁷, FICHERA⁴⁸, DONY⁴⁹ o KEPPEPNE⁵⁰. A partir de los años 2000 se observa que los autores mencionan ambos términos de forma indistinta. Así, entre otros, CASTILLO & KEPPEPNE⁵¹, PINTO⁵², KNAUL & PÉREZ FLORES⁵³.

⁴⁵ SCHINA, Despina (1987) *"State aids under the EEC Treaty: Articles 92 to 94"* pág 30 *"The requirement of selectivity"*. Sin embargo, este vocablo se queda tan sólo en el enunciado, ya que no vuelve a utilizar el término, ni lo explica.

⁴⁶ MATTERA (1990) *"El Mercado Único Europeo: sus reglas, su funcionamiento"*, pg. 95 (edición española) *"como indica la expresión "determinadas empresas o producciones", el concepto de ayuda contemplado por el art. 92, párrafo 1, contiene un requisito de selectividad en lo que respecta a las empresas o producciones beneficiarias. Para que el art. 92 sea aplicable a una ayuda estatal es pues necesario que beneficie tan sólo a ciertas empresas o producciones"*

⁴⁷ RODRÍGUEZ CURIEL (1990) *"Ayudas de Estado a empresas públicas: las aportaciones de capital y otras medidas de financiación de empresas públicas o con participación pública, como ayudas de Estado según el Tratado de la CEE"*, pg. 79 *"Para la incompatibilidad de las ayudas de Estado con el Mercado común es también requisito imprescindible que aquéllas "favorezcan a determinadas empresas o producciones" [...] El expuesto requisito de la "selectividad" ha sido interpretado en la Sentencia de 10 de diciembre de 1969..."*

⁴⁸ FICHERA (1992) *"Le agevolazioni fiscali"*, pág 232: *"Si deve trattare inoltre di aiuti a "talune" imprese o produzioni. L'art. 92 fa riferimento solo agli aiuti specifici o selettivi, misure generali di politica economica rivolte a tutte le imprese o produzioni non sono riconducibili all'ambito di applicabilità dell'art. 92.1..."*

⁴⁹ DONY (1993) *"La notion d'aide d'Etat"*, pg 403 : *"L'aide sélective s'oppose aux mesures dites générales, qui ne constituent pas des aides incompatibles avec le marché commun, au sens de l'article 92 du traité [...] La distinction entre mesure générale et aide sélective n'est cependant pas facile à établir..."*

⁵⁰ KEPPEPNE (1999) *"Guide des aides d'État en droit communautaire"*, pág 23 : *" b) Critère de la spécificité. 26.- Pour qu'une mesure étatique puisse véritablement être considérée comme un avantage, il faut qu'elle présente une certaine spécificité [...] C'est ce critère, dit « de la spécificité » de la mesure, qui permet de distinguer une aide d'une mesure générale..."*

⁵¹ CASTILLO & KEPPEPNE (2000) *"Ayudas estatales: jurisprudencia comunitaria en 2004"*, pág 59 *"1.2.2. Selectividad. El artículo 87.1 determina que la ventaja debe favorecer "a determinadas empresas o producciones". El criterio de la selectividad se ha analizado más profundamente en las sentencias DMT, Piaggio y Maribel [...] La cuestión de la especificidad estaba también en el centro del debate en el asunto Maribel"; ibid. (2005) "Ayudas estatales: jurisprudencia comunitaria en 2004"*, pág. 55: *"tal consideración basta para demostrar que dicha deducción fiscal cumple el requisito de especificidad que constituye una de las características del concepto de ayuda de Estado, a saber, el carácter selectivo de la ventaja de que se trata..."*

⁵² PINTO (1999) *"EC state aid rules and tax incentives: a U-turn in Commission policy? (Part I)"* pg. 303, abunda en la confusión entre especificidad y selectividad: *"For a tax measure to be specific or*

Sin embargo, algunos autores sí diferencian ambos conceptos. Así, HONORÉ⁵⁴, al hablar del “Two-Step-Test”, en el As. T-233/04⁵⁵, dice⁵⁶: “*una medida específica debe contrastarse con una medida general*” (con lo que lo opuesto a lo general es lo específico, no lo selectivo. Asimismo⁵⁷: “*el As. NOx fue precisamente la única situación legal [...] que hizo que el CFI concluyera que la medida no era específica (y por tanto tampoco no selectiva)*”. ROSSI-MACCANICO, igualmente, diferencia entre ambos términos, en el sentido que estamos exponiendo. Así, refiriéndose al As. Adria-Wien, dice “*La especificidad aplicada por la legislación nacional en cuestión no era fáctica u objetiva sino intencional o subjetiva y no pudo justificar el esquema de reducción fiscal, de forma que la medida en cuestión se consideró selectiva*”⁵⁸.

1.3.3. Criterio del TJUE

La introducción del concepto “selectividad” en la jurisprudencia parece tener su origen, en mi opinión, en el Abogado General DARMON, que en las Conclusiones del As. Sloman Neptun, presentadas el 19 de marzo de 1992 dice:

47. En verdad, aunque la ayuda puede ser financiada directamente por los particulares, muchas normas de origen estatal pueden ser calificadas de ayudas

selective, it must constitute a departure from the general tax system of the Member State concerned...”

⁵³ KNAUL & PÉREZ FLORES (2007), “State Aid”, pág 1714 “*For a measure to constitute State aid within the meaning of Article 87(1) it must favor ‘certain undertakings or the production of certain goods’. This is the so-called ‘selectivity’ or ‘specificity’ test*”

⁵⁴ HONORÉ (2009) “*Selectivity and Taxation. Reflections in the Light of Case C-487/06 P, British Aggregates Association*”, págs. 531 - 532

⁵⁵ As. T-233/04, Países Bajos – Comisión, “Dutch Case” o “Caso NO_x”

⁵⁶ HONORÉ (2009), pág. 531 *op cit*

⁵⁷ HONORÉ (2009), pág. 532 *op cit*

⁵⁸ ROSSI-MACCANICO (2007) “*State Aid Review of Business Tax Measures – Proposals for State Aid Control of Direct Business Tax Measures*”, págs. 224-225. Es importante darse cuenta de la terminología que utiliza ROSSI-MACCANICO, quien aparentemente utiliza de forma indistinta los términos “especificidad” y “selectividad”, pero que realmente los distingue, como puede deducirse de esta frase. Para ROSSI-MACCANICO la especificidad se refiere al destino de la medida, si está dirigida a determinadas producciones – en cuyo caso es factual u objetiva – o a determinadas empresas – en cuyo caso es subjetiva o intencional (*purposive*) –. Tan sólo la primera puede justificar la selectividad por la lógica del esquema fiscal, como veremos en el capítulo V.

puesto que permiten a determinadas empresas o a determinados sectores industriales reducir sus costes de producción o de comercialización. En la vista, el Gobierno alemán citó el ejemplo de una legislación que no somete a todas las empresas a las disposiciones legales relativas a la protección en materia de despido o a la exigencia de participación de los trabajadores en la gestión de las empresas. A mi modo de ver, es ahí donde interviene el criterio de "selectividad de la ayuda",⁵⁹ a fin de distinguir estas medidas generales del concepto de ayudas. Se hace referencia expresa a esta condición en el apartado 1 del artículo 92, que exige que la ayuda favorezca "a determinadas empresas o producciones".

Del examen de la jurisprudencia del TJUE se desprende que en general los términos “selectividad” y “especificidad” se emplean indistintamente, como sinónimos⁶⁰. Así, en el As. Asunto C-75/97, Maribel bis/ter, dice el TJUE que

“(26)...el requisito de especificidad, que constituye una de las características del concepto de ayuda de Estado, a saber, el carácter selectivo de las medidas de que se trata...”⁶¹.

El TG, asimismo, los trata como equivalentes en la Sentencia del As. Demesa⁶², en que dice:

“5. Para que una medida pueda ser calificada de ayuda de Estado, el artículo 92, apartado 1, del Tratado CE (actualmente artículo 87 CE, apartado 1, tras su modificación), exige que favorezca a «determinadas empresas o producciones». La especificidad o selectividad de una medida constituye, pues, una de las características del concepto de ayuda de Estado”.

Tan sólo en algunas sentencias parece deducirse una diferencia entre medidas específicas, que, por contraposición a medidas generales, serían aquéllas que afectan

⁵⁹ En la nota al pie 59 cita la referencia clásica de MATTERA, que hemos visto anteriormente. Vid nota al pie 46 anterior.

⁶⁰ SANCHEZ RYDELSKY (2010) “Distinction between state aid and general tax measures”, pág. 150, nota al pie 12.

⁶¹ En el mismo sentido, en el asunto 55/99, CETM – Comisión, el TG dice: “39 *Procede recordar que la especificidad de una medida estatal, a saber, su carácter selectivo, constituye una de las características del concepto de ayuda de Estado*”. En el Asunto C-501/00, España – Comisión, Ayudas a la exportación a favor de las empresas siderúrgicas, el TJUE dice que “120 - *dicha deducción fiscal cumple el requisito de especificidad que constituye una de las características del concepto de ayuda de Estado, a saber, el carácter selectivo de la ventaja de que se trata*”

⁶² Asuntos acumulados T-127/99, T-129/99 y T-148/99

sólo a determinados sectores, o a determinadas regiones, y medidas selectivas, que serían aquéllas medidas generales cuya aplicación discrecional por la Administración origina una ventaja en las empresas receptoras.

Así, en las sentencias de los asuntos C-295/97, Piaggio, y C-200/97⁶³ el TJUE dice: *“En primer lugar, de los autos se deduce que la Ley n° 95/79 está destinada a ser aplicada de forma selectiva a favor de grandes empresas industriales en dificultades que tengan deudas particularmente elevadas con determinadas categorías de acreedores, en su mayor parte de naturaleza pública”*. También en el asunto C-241/94, el TJUE, mencionando el criterio de la Comisión, dice *“del mismo modo que el criterio de especificidad sectorial o regional, el criterio de la discrecionalidad puede determinar que una medida pueda beneficiar a determinadas empresas o producciones”*.

1.3.4. Distinción entre selectividad y especificidad

Sin embargo, en nuestra opinión los términos selectividad y especificidad no son sinónimos.

Si acudimos a su significado, encontramos que en el diccionario de la RAE, en castellano, se define el término “específico” como *“concreto”*, mientras que selectivo significa *“que implica selección”*. El término “selección” es, según la RAE, *“Acción y efecto de elegir a una o varias personas o cosas entre otras, separándolas de ellas y prefiriéndolas”*.

En inglés⁶⁴ se distingue entre “specific”, que significa *“1. Particular; 2. Detailed and exact; Specific to: limited to, or affecting only one particular thing”*, en tanto que “selective” significa *“1. Careful about what you choose to do, buy, allow [+about]; Affecting or concerning the best or most suitable people or things from a larger group”*.

⁶³ Considerandos 37 y 38, respectivamente.

⁶⁴ Longman Dictionary of Contemporary English

Por ultimo, en francés⁶⁵ se define el vocable “spécifique” como “*Qui appartient en propre à une espèce, à une chose (par opp. A générique) (SYN : particulier, propre à, typique, caractéristique)*”, y “sélectif, ive”, que significa “*Qui vise à opérer une sélection ou qui repose sur une sélection*”, siendo “sélection” “*Action de sélectionner, de choisir les personnes ou les choses qui conviennent le mieux*”.

Como vemos, los términos “específico” y “selectivo” no son sinónimos. El término específico significa concreto o particular, y se opone al término general. Así, una medida, en función de a quién afecte, puede ser general, si afecta a todos los destinatarios, o específica, si no afecta a todos ellos. Una medida específica puede tener un solo destinatario, o varios: puede ser un grupo determinado, un sector económico. Sin embargo, una medida selectiva es aquella que se deriva de un proceso de selección, e.d., aquella en la cual los destinatarios se eligen de entre los potenciales candidatos. De esta forma, lo opuesto a la selectividad es la igualdad de trato, o, en otros términos, la discriminación entre los potenciales destinatarios.

El AG POIARES MADURO lo ha expresado claramente en las CAG del As. GEA – VANOSA⁶⁶. Reproducimos por su interés la nota al pie 17:

“Nótese que el Tribunal de Justicia llega a confundir los conceptos de especificidad y selectividad (véase, por ejemplo, la sentencia de 17 de junio de 1999, Bélgica/Comisión, C-75/97, Rec. p. I-3671, apartado 26). Ahora bien, cabe preguntarse si no procede diferenciarlos. En efecto, la especificidad se opone a la generalidad. Una medida es específica cuando se aplica a una categoría especial de empresas sin que esta diferenciación pueda estar justificada por la naturaleza y la estructura del sistema de cargas en el que se enmarcan (véase, en este sentido, la sentencia de 13 de febrero de 2003, España/Comisión, C-409/00, Rec. p. I-1487, apartado 52). Tal medida conduce a la aplicación de un trato especial. La selectividad es un requisito distinto que opera en una fase diferente del análisis (véanse los puntos 24 y 25 de las presentes conclusiones). La selectividad se opone no a la generalidad, sino a la igualdad de trato y supone que, dentro de una categoría común de operadores, algunos son elegidos para acceder a un trato privilegiado. En este sentido, puede existir un beneficio específico que no sea selectivo”

⁶⁵ Dictionnaire Larousse

⁶⁶ CAG As. C-276/02 España – Comisión, As. Grupo de Empresas Álvarez (GEA) y Vidrios Automáticos del Noroeste, SA (VANOSA)

En definitiva, los conceptos opuestos son los de generalidad y especificidad (y no selectividad); y de selectividad e igualdad de trato. La confusión se debe a que las medidas específicas pueden, a su vez, ser selectivas, si existe un proceso de selección anterior que determine la existencia de la medida específica.

Así podemos ver, por tanto, que hay medidas específicas que sin embargo no son selectivas (una legislación sectorial que se aplica de manera uniforme en el sector), así como medidas generales que sin embargo pueden ser selectivas, como cuando existe discrecionalidad en la aplicación de la misma por la Administración.

1.4. Principios de igualdad y de no discriminación. Principio de proporcionalidad

1.4.1. Principio de igualdad

El concepto de de igualdad está estrechamente unido a la noción de justicia⁶⁷. TRIDIMAS⁶⁸ distingue entre igualdad formal e igualdad sustantiva o material. La primera se refiere a la aplicación de las normas, y requiere igualdad ante la ley; es decir, que las autoridades públicas apliquen la ley de forma consistente y traten igual a los ciudadanos que están en la misma posición. La igualdad sustantiva se refiere al contenido de la norma, y requiere que ésta no discrimine entre individuos sobre bases arbitrarias.

La noción de mercado común implica en sí misma la igualdad en la condición jurídica de todos los operadores intervinientes⁶⁹. Sin embargo, ni el TFUE ni

⁶⁷ Esta confrontación de la justicia y de la igualdad es antigua, y aparece en la obra de Aristóteles, "Ética a Nicómaco", Libro V, Teoría de la Justicia

⁶⁸ TRIDIMAS (2006) "The general principles...", pg. 40

⁶⁹ HERNU, Rémy (2003) "Principe d'égalité et principe de non-discrimination dans la jurisprudence de la Cour de Justice des Communautés Européennes", pág. 1

anteriormente el TCE se refieren explícitamente al principio de igualdad⁷⁰. En su lugar, contienen una serie de disposiciones específicas acerca de la necesidad de tratar igual determinadas situaciones⁷¹. Ello no obstante, el TJUE ha establecido que el principio de igualdad es un principio general de la ley que debe observarse por cualquier tribunal, respecto del cual dichas disposiciones son meras expresiones específicas⁷².

El contenido del principio de igualdad es doble. Por un lado, podemos hablar de un contenido positivo, e.d., tratar de forma igual las situaciones similares; y de un contenido negativo, por el que, *sensu contrario*, han de tratarse de forma distinta las situaciones no similares⁷³. El principio de igualdad, en el plano normativo, se concreta por tanto en la obligación de regular de idéntico modo las situaciones de igualdad y de manera diferente las situaciones desiguales⁷⁴. Como dice el AG Lagrange en las CAG As 13/63, Italia – Comisión, “*nada es a la vez más fascinante y más engañoso que la igualdad, y la justicia a veces consiste en la desigualdad, como es bien sabido*”.

⁷⁰ WOUTERS, Jan (1999), “*The principle of non-discrimination in European Community law*”, pg 98. Aun cuando, señala el autor, puede argumentarse que el TUE indirectamente se refiere al principio como parte de los derechos fundamentales garantizados por la Convención Europea de Derechos Humanos y que se derivan de las tradiciones constitucionales comunes a los Estados Miembros, que la Unión ha de respetar como principios generales de la normativa comunitaria (Art. 6.2 TEU)

⁷¹ TRIDIMAS, Takis (2006) “*The general principles of EC Law*”, pg 40, nota 5. V.t., WOUTERS (1999), “*The Principle...*”, pg 98

⁷² Asunto 8/78, Milac, Milac GmbH, Groß- und Außenhandel contra Hauptzollamt Freiburg, sentencia de 13 de julio de 1978, apartado 18: “*the principle of non-discrimination [...] is one of the fundamental principles of the Treaty which must be observed by any court. Consequently it is necessary to consider the compatibility of the provisions of the regulation at issue with that principle*”.

⁷³ Como dice HERNU, Rémy (2003) “*Principe d’égalité et principe de non-discrimination dans la jurisprudence de la Cour de Justice des Communautés Européennes*”, pág. 128 “*une fois posés les critères de distinction pertinents, il convient toujours de traiter de manière identique les situations similaires et c’est parce que les situations sont différentes qu’il faut les traiter de manière singulière*”

⁷⁴ MIRANDA, Armando (2005) “*La no discriminación fiscal en los ámbitos internacional y comunitario*”, pág 172. En el mismo sentido, citados por este autor (nota al pie 344), CASADO OLLERO “*El artículo 95 del Tratado CEE y la diferenciación de los tipos de gravamen en el IVA*”, Revista Instituciones Europeas, 2, pg 392 “*La igualdad tributaria exige, en sentido positivo, el tratamiento igual de sujetos, objetos, operaciones y magnitudes económicas iguales, y el tratamiento desigual de aquellas situaciones que fiscalmente iguales no son*”.

El principio de igualdad implica previene, por tanto, como principio general, de tratar situaciones similares de forma diferente – salvo que la diferencia de tratamiento esté objetivamente justificada – así como tratar diferentes situaciones de la misma forma, salvo que, igualmente, dicho tratamiento esté objetivamente justificado; es decir, implica la inexistencia de discriminación⁷⁵. Las nociones de igualdad y no discriminación constituyen así dos caras de una misma realidad, formuladas, respectivamente, de forma positiva y negativa⁷⁶. El principio de igualdad recoge, de forma implícita, el principio de no discriminación⁷⁷.

1.4.2. Principio de no discriminación.

El TJUE, desde muy temprano, desarrolló los conceptos esenciales del análisis de la discriminación, que inicialmente se centró en el contenido de tratar de forma diferente situaciones comparables. Así, en el As. 14/59, Pont à Mousson⁷⁸ define la desigualdad como el tratamiento desigual de situaciones comparables. En el As. Klöckner⁷⁹ señala que la discriminación consiste en tratar de forma diferente

⁷⁵ El término discriminación deriva de la locución latina *discriminatio*, que significa separación, o acción de distinguir

⁷⁶ HERNU, Rémy (2003) “*Principe d’égalité et principe de non-discrimination dans la jurisprudence de la Cour de Justice des Communautés Européennes*”, pg 2

⁷⁷ MIRANDA, Armando (2005) “*La no discriminación fiscal en los ámbitos internacional y comunitario*”, pág 171

⁷⁸ STJCE de 17/12/1959, Société des fonderies de Pont-à-Mousson contra Alta Autoridad de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero: “*attendu que l’existence d’une discrimination, consistant à traiter de manière inégale des situations comparables, suppose l’obligation et la possibilité d’appliquer un traitement identique à tous les intéressés en question*”. La sentencia, señala Wouters (1999) “*The Principle of Non-Discrimination..*”, op.cit., nota 36 contiene dos importantes aclaraciones. Por un lado, el TJUE rechaza la idea de que toda comparación entre varias empresas deba tener en cuenta todas las circunstancias concurrentes, ya que ello llevaría al resultado de que una empresa sólo podría compararse consigo misma, y por ello el concepto comparable, y el de discriminación estarían desprovistos de todo significado; por otro, el TJUE declaró que el concepto de discriminación no implica, por definición, el hecho de que se cause daño directo

⁷⁹ Sentencia del Tribunal de Justicia de 13 de julio de 1962. As. As. 17/61 y 20/61, Klöckner-Werke AG y Hoesch AG contra Alta Autoridad de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero: “*For the High Authority to be accused of discrimination it must be shown to have treated like cases differently, thereby subjecting some to disadvantages as opposed to others, without such differentiation being justified by the*

situaciones comparables, entrañando así una desventaja para unos sujetos con relación a otros, sin que la diferencia de trato esté justificada por la existencia de diferencias objetivas de cierta importancia. Por último, en el As. Ruckdeschel⁸⁰ se generaliza el criterio: *“la prohibición de discriminación [...] no es sino expresión específica del principio general de igualdad, que forma parte de los principios fundamentales del Derecho comunitario...dicho principio persigue que las situaciones comparables no sean tratadas de forma diferente, salvo que la diferenciación esté objetivamente justificada”*.

Pero también es discriminatorio el tratamiento similar de situaciones no comparables, ya que violaría el principio de igualdad. En efecto, si la consecuencia lógica del principio de igualdad – tratar igual a los iguales – ha de ser tratar diferente a los diferentes, se viola dicho principio, y por ello existe discriminación, si se da el mismo tratamiento a las situaciones no comparables⁸¹. Así, el TJUE ha establecido que el principio de no discriminación no es sino *“una expresión específica del principio general de igualdad consagrado en el Derecho comunitario, que exige que no se traten de manera diferente situaciones que son comparables y que situaciones diferentes no sean tratadas de manera idéntica, a menos que este trato esté objetivamente justificado”* lo que ha establecido entre otros, en los As. 106/83, Sermide; C-309/89, Codorníu; C-354/95, National Farmers’ Union, y C-248/95, Schiffahrt⁸².

existence of substantial objective differences”

⁸⁰ Sentencia del Tribunal de Justicia de 19 de octubre de 1977, Albert Ruckdeschel & Co. y Hansa-Lagerhaus Ströh & Co. contra Hauptzollamt Hamburg-St. Annen ; Diamalt AG contra Hauptzollamt Itzehoe. Asuntos acumulados 117-76 y 16-77

⁸¹ Como dice el Abogado General LAGRANGE, en las CAG del As.13/63, Italia – Comisión, *“La jurisprudencia internacional se orienta en el mismo sentido, como nos recuerda el escrito de contestación. En un dictamen consultivo emitido por el Tribunal Permanente de Justicia Internacional el 6 de abril de 1935, este alto órgano jurisdiccional decidió que «la igualdad en Derecho excluye cualquier discriminación; la igualdad de hecho puede por el contrario requerir un trato diferente para llegar a un resultado que establezca el equilibrio entre situaciones diferentes»”*

⁸² Sentencia de 29 de junio de 1995, SCAC, As. C-56/94, apartado 27. En el mismo sentido los As. 106/83, Sermide SpA, STJCE de 13 de diciembre de 1984, aptdo 28; As. C-309/89, Sentencia de 18 de mayo de 1994, Codorníu/Consejo, apartado 26, y STJCE de 17 de julio de 1997, aptdo 60, As.C-354/95, The Queen contra Minister for Agriculture, Fisheries and Food, ex parte, National Farmers'

Por último, la definición propuesta por el TJUE de la noción de discriminación material se contiene en la sentencia Italia – Comisión⁸³, de 17 de julio de 1963, en la que el Tribunal define dos formas de discriminación condenadas en derecho comunitario:

*“el tratamiento diferente de situaciones no comparables no permite concluir automáticamente que exista una discriminación; [...] Una apariencia de discriminación formal puede por tanto, corresponder, de hecho, a una ausencia de discriminación material; [...] la discriminación material habría consistido en tratar, ya sea de manera diferente situaciones similares, ya sea de manera idéntica situaciones diferentes[...] la tesis que acaba de ser rechazada podría precisamente favorecer las discriminaciones, pudiendo consistir éstas en que se trate de forma idéntica situaciones no similares...”*⁸⁴

En la siguiente tabla establecemos la relación entre ambos principios:

Union y otros; y C-248/95 As. C-248/95, Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Quinta) de 17 de julio de 1997, SAM Schiffahrt GmbH y Heinz Stapf contra Bundesrepublik Deutschland, aptdo. 50

⁸³ As. 13/63, Italia – Comisión, STJCE de 17/7/1963

⁸⁴ El TJUE siguió el criterio del Abogado General LAGRANGE, que dice en las Conclusiones: “En primer lugar, es bien conocido que el principio de no discriminación tiene un doble aspecto, tanto positivo como negativo; la discriminación consiste tanto en tratar igual situaciones no comparables como en tratar de forma desigual situaciones comparables [...]. Una segunda observación, que deriva de la anterior, consiste en que, siempre en el terreno económico, el campo de aplicación del principio es necesariamente más estrecho cuando nos encontramos en presencia de una medida intervencionista que cuando se trata del juego normal de intercambios en el marco de reglas liberales. Esto se explica fácilmente porque el intervencionismo tiene por objeto llegar a modificar el juego natural de las fuerzas económicas con fines determinados; así pues, el principio sólo tiene que ser respetado en el marco de los fines perseguidos; sólo habrá violación de dicho principio si se tratan de forma diferente dos situaciones que parecen iguales a la luz de estos fines”.

		SITUACIONES	
		SEMEJANTES	NO SEMEJANTES
TRATAMIENTO	IGUAL	Igualdad. No existe discriminación (1)	Existe discriminación (2)
	DESIGUAL	Existe discriminación (3)	Igualdad. Principio de proporcionalidad (4)

Tabla 1. Principios de igualdad y no discriminación

Como puede verse, se respeta el principio de igualdad en las situaciones 1 y 4, es decir, cuando se tratan de forma igual situaciones semejantes, o bien cuando se tratan de forma desigual situaciones no semejantes. No se respeta dicho principio cuando las situaciones semejantes se tratan de forma desigual (3), así como cuando situaciones no semejantes se tratan de la misma forma (2). En estos casos existe discriminación: en el tratamiento igual de situaciones no semejantes, respecto al que se encontraba *a priori* en mejor posición; y en cuanto al tratamiento desigual de situaciones semejantes, respecto al que *a posteriori* resulta en peor posición. En la situación (4), como hemos dicho, se respeta el principio de igualdad, pero no cabe hablar de discriminación – ya que ni las situaciones *a priori* eran iguales, ni *a posteriori* resultan iguales – salvo que se respete el principio de proporcionalidad, que ha de complementar al principio de igualdad.

1.4.3. Principio de proporcionalidad

El concepto de proporcionalidad, dice USHER⁸⁵, subyace al concepto de subsidiariedad, que en el ámbito comunitario se define en el artículo 5.4 del TUE, a cuyo tenor:

“4. En virtud del principio de proporcionalidad, el contenido y la forma de la acción de la Unión no excederán de lo necesario para alcanzar los objetivos de los Tratados.

Las instituciones de la Unión aplicarán el principio de proporcionalidad de conformidad con el Protocolo sobre la aplicación de los principios de subsidiariedad y proporcionalidad”

Este principio, que tiene sustantiva importancia en la libre circulación de mercancías, se ha generalizado por la jurisprudencia del TJUE⁸⁶, en el asunto C-55/94, Gebhard⁸⁷:

“Sin embargo, según la jurisprudencia de este Tribunal de Justicia, las medidas nacionales que puedan obstaculizar o hacer menos atractivo el ejercicio de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado deben reunir cuatro requisitos: que se apliquen de manera no discriminatoria, que estén justificadas por razones imperiosas de interés general, que sean adecuadas para garantizar la realización del objetivo que persiguen y que no vayan más allá de lo necesario para alcanzar dicho objetivo (véase la sentencia de 31 de marzo de 1993, Kraus, C-19/92)”

El principio de proporcionalidad requiere que la medida sea apropiada y necesaria para alcanzar sus objetivos⁸⁸.

El principio encierra dos tests: un test de aptitud y un test de necesidad. El primero se refiere a la relación entre los medios y el fin. Los medios empleados por la medida deben ser adecuados para alcanzar los objetivos. El segundo trata de ponderar los intereses contrapuestos. El TJUE evalúa las consecuencias adversas que tiene la medida sobre un interés merecedor de protección legal y determina si esas

⁸⁵ USHER (1998) “General principles of EC Law”, pág. 47

⁸⁶ USHER (1998) “General principles of EC Law”, pág. 51

⁸⁷ Sentencia del Tribunal de Justicia de 30 de noviembre de 1995. Reinhard Gebhard contra Consiglio dell'Ordine degli Avvocati e Procuratori di Milano. Asunto C-55/94.

⁸⁸ TRIDIMAS, Takis (2006) “The general principles of EC Law”, págs 91-92, a quien seguimos en el desarrollo.

consecuencias están justificadas a la vista de la importancia de los objetivos perseguidos.

Se ha dicho que la aplicación del principio de proporcionalidad conlleva un test en tres partes. Primero, ha de establecerse si la medida es adecuada para alcanzar una finalidad legítima (test de aptitud); en segundo lugar, ha de determinarse si la medida es necesaria para alcanzar dicha finalidad, es decir, si hay otras medidas menos restrictivas capaces de producir el mismo resultado (test de la alternativa menos restrictiva); en tercer lugar, incluso si no hay medios menos restrictivos, debe establecerse que la medida no tenga un efecto excesivo sobre los intereses de los destinatarios (test de proporcionalidad *stricto sensu*). Aunque este test ha recibido cierto soporte judicial, en la práctica el TJUE no distingue entre el segundo y el tercer test. El principio de proporcionalidad requiere que las cargas impuestas a un individuo no deben exceder lo necesario para alcanzar los objetivos perseguidos. En la evaluación de esta necesidad, han de tenerse en cuenta las circunstancias específicas del caso. El Abogado General CAPOTORTI ha establecido que si una medida excede de lo que es necesario debe estimarse a la luz de las condiciones sociales y económicas, habida cuenta de los medios disponibles⁸⁹.

1.4.4. Aplicación en el ámbito de medidas fiscales selectivas

A la vista de lo anterior, procede evaluar si el criterio de selectividad es una aplicación del principio de no discriminación.

El Abogado General DARMON en las Conclusiones del asunto Sloman Neptun planteó la aplicación del concepto de discriminación en sede de ayudas de Estado, llegando a la conclusión de que bastaba con el carácter excepcional de la medida, sin

⁸⁹ Conclusiones del Abogado General CAPOTORTI asunto 114/76, Bela-Muhle, apartado 6: “*The difference in concept between that principle and the principle of non-discrimination may be described in these terms: non-discrimination is concerned with the relationship between various groups of persons and takes the form of equality of treatment by bodies vested with public authority, whereas the principle of proportionality means that the burdens imposed on the persons concerned must not exceed the steps required in order to meet the public interest involved. If, therefore, a measure imposes on certain categories of persons a burden which is in excess of what is necessary — which must be appraised in the light of the actual economic and social conditions and having regard to the means available — it violates the principle of proportionality*”

necesidad de insistir acerca de si dicho carácter excepcional conllevaba o no una discriminación entre empresas⁹⁰:

“61. Algunos autores emplean aquí el concepto de "discriminación". Sin ser erróneo, me parece que este concepto es ambiguo en materia de ayudas, puesto que la discriminación implica necesariamente la existencia de empresas o de producciones en una situación idéntica, por consiguiente en competencia, que quedarían excluidas del beneficio de la medida controvertida. Pues bien, a mi modo de ver, en este asunto, una ayuda puede ir destinada de facto a empresas o producciones determinadas cuando no existan empresas o producciones competidoras en el Estado miembro de que se trate. Pese a ello, como la ayuda establece excepciones a lo que sería la aplicación normal del sistema considerado, falsea la competencia en detrimento de otras empresas establecidas en los demás Estados miembros. En mi opinión, no es necesario identificar una "discriminación" en el Estado miembro de que se trate, pues esto supondría probar la existencia de una producción o de una empresa competidora. Una vez más, me parece que sólo se requiere el carácter excepcional de la medida.”

La jurisprudencia del TJUE separa estos conceptos de selectividad y discriminación. Así, en la sentencia Banks⁹¹, aunque referida al Tratado CECA, es expresiva en este sentido:

“35 Por lo que se refiere al concepto de discriminación, que figura en el artículo 4, letra b), del Tratado CECA, procede recordar que, según jurisprudencia reiterada, una discriminación consiste, en particular, en tratar de forma diferente situaciones comparables, dando lugar a una desventaja para determinados operadores en relación con otros, sin que esta diferencia de trato esté justificada por la existencia de diferencias objetivas de cierta importancia[...].

36 Una medida que afecte a las cargas puede constituir, en su caso, una discriminación en el sentido del artículo 4, letra b), del Tratado CECA, aunque no presente los caracteres de una ayuda ni los de un gravamen especial a efectos del artículo 4, letra c), del mismo Tratado (véase, en este sentido, en relación con los gravámenes especiales, la sentencia Groupement des industries sidérurgiques luxembourgeoises/Alta Autoridad, antes citada, p. 95). Y a la inversa, una ayuda no

⁹⁰ Como hemos visto en el capítulo anterior, el concepto de excepción lo emplea DARMON en sede de selectividad, con el significado de excepcionalidad, para superar el concepto de selectividad, que no es suficiente para distinguir entre ayudas generales y medidas generales. De aquí que prescinda del criterio de discriminación, que no es necesario ni suficiente para la existencia de la excepción, en términos de DARMON.

⁹¹ Asunto C-390/98, H.J. Banks & Co. Ltd - The Coal Authority y Secretary of State for Trade and Industry, apartados 35 y 36

constituye necesariamente una medida discriminatoria, y tampoco puede descartarse por completo que una medida que establezca un gravamen especial no sea discriminatoria”

Igualmente, en el asunto Renove I⁹² el TJUE establece la diferencia:

“57 En primer lugar, se ha de precisar que carece de todo fundamento el argumento de la Comisión según el cual el Plan es discriminatorio. Según jurisprudencia reiterada, una discriminación consiste, en particular, en tratar de forma diferente situaciones comparables, dando lugar a una desventaja para determinados operadores en relación con otros, sin que esta diferencia de trato esté justificada por la existencia de diferencias objetivas de cierta importancia [...]. Pues bien, una medida de ayuda a las inversiones adoptada por una autoridad pública sólo se aplica, por definición, en el territorio en el que es competente esta última y no se le puede reprochar que no beneficie a las empresas no establecidas en dicho territorio, ya que éstas están en una situación completamente diferente a las establecidas en dicho territorio. No obstante, esta precisión no se opone a que se califique de «ayuda», en el sentido del artículo 92, apartado 1, del Tratado, a tal medida de ayuda si se cumplen los criterios enunciados en dicha disposición”

Los autores establecen en general la fuerte relación entre ambos conceptos, sin que quepa identificar ambos

Para AHLBORN y BERG⁹³ la especificidad ha llegado a ser sinónimo de la discriminación injustificada. Básicamente, ello significa que cuando la medida estatal no se aplica transversalmente a todas las empresas en cada sector y en cada región de un Estado Miembro, es probable que la medida sea específica⁹⁴. Esta interpretación expansiva de la especificidad ha convertido el control de las ayudas de Estado en una regla amplia contra la discriminación injustificada a través de medidas estatales, lo que está en el corazón de muchos de los problemas del control de ayudas de Estado.

ROSSI-MACCANICO, identifica la selectividad como una discriminación no razonable entre situaciones comparables (empresas o producciones), una

⁹² As C-351/98, España – Comisión (Plan Renove I)

⁹³ AHLBORN, Christian & BERG, Claudia (2004) “Can State aid control Learn from Antitrust? The Need for a Greater Role for competition Analysis under the State Aid Rules”, págs. 51-55

⁹⁴ AHLBORN & BERG (2004) “Can State aid ...”, pág. 52

discriminación que es incompatible con el objetivo específico de un esquema fiscal que se aplica a determinadas situaciones distintas⁹⁵.

MARTÍN JIMÉNEZ⁹⁶ igualmente señala que la selectividad es una aplicación del principio de no discriminación.

MICHEAU⁹⁷, siguiendo a ROSSI-MACCANICO⁹⁸, entiende que los conceptos de selectividad y de discriminación están fuertemente relacionados, aun cuando legalmente se trate de conceptos distintos⁹⁹.

ALGUACIL MARÍ¹⁰⁰, por su parte, opina que no cabe identificar selectividad y discriminación. Alguacil señala que parte de la doctrina ha querido ver en esta forma de funcionamiento una expresión de que el elemento de “ventaja selectiva” de las Ayudas de Estado debe identificarse con la operativa del principio de igualdad, como es el caso de ROSS¹⁰¹, MARTÍN JIMÉNEZ y MARTÍN LÓPEZ. ALGUACIL MARÍ dice que se suelen aducir dos argumentos en apoyo de esta idea: por una parte, las

⁹⁵ ROSSI-MACCANICO (2007) “*State aid review of Business Tax Measures*”, pág. 224. Ibíd (2007) “*The specificity criterion in fiscal aid review*”, pág. 97

⁹⁶ MARTÍN JIMÉNEZ (2001) “*El concepto de ayuda de Estado y las normas tributarias: problemas de delimitación del ámbito de aplicación del arto 87.1 TCE*”, pág. 91: “Tras un examen de las decisiones de la Comisión y de la jurisprudencia del TJUE en materia de ayudas de estado de carácter tributario es difícil no concluir que la “especificidad” en esta materia se identifica con la existencia de un tratamiento diferenciado sin que existan razones para ello, con el tradicional principio igualdad y no discriminación en materia tributaria...”

⁹⁷ MICHEAU, Claire (2008) “*Tax selectivity in State aid review: a debatable case practice*”, pág. 281

⁹⁸ Se remite a ROSSI-MACCANICO (2007) “*The specificity criterion in fiscal aid review: proposals for state aid control of direct business tax measures*”, págs. 90 - 103

⁹⁹ “*The selectivity element, as developed by the ECJ and the Commission, involves a comparison between tax treatments of undertakings in similar situations. Selectivity and discrimination are notions that are closely related*”. En la nota 51 dice: “*However, the legal notions of ‘fiscal discrimination’ and ‘tax selectivity’ are strictly separate*”

¹⁰⁰ ALGUACIL MARÍ (2011) “*Fiscalidad de cooperativas y ayudas de Estado: parámetros para una reforma*” nota 233, que se refiere también a la cita de Micheau, de ROSSI-MACCANICO

¹⁰¹ ROSS, Malcolm (2000) “*State Aids and National Courts: Definitions and Other Problems – A Case of Premature Emancipation?*” pág. 407 “*the prohibition of State aid appears as a result of the general principle of equality, and the rule derived from it that a like rule should apply to like situations*”.

conclusiones del Abogado General COSMAS en Tiercé Ladbroke¹⁰², que indica que la prohibición de ayudas de Estado se presenta como una emanación del principio general de igualdad; por otra, la Sentencia Adria-Wien Pipeline¹⁰³, en cuanto establece la necesidad de comparación entre situaciones legales y fácticas equivalentes. Sin embargo, para ALGUACIL el régimen de la incompatibilidad de ayudas de Estado y el principio de igualdad no coinciden ni en su origen – ya que para el régimen de ayudas de Estado no se tomó como antecedente el principio de igualdad y su tradición jurídica en el momento de la redacción del Tratado –, ni en su propósito – ya que dicho régimen no persigue conseguir la igualdad (formal o real) entre los ciudadanos de la Unión Europea, ni siquiera entre las empresas que operan en el Mercado común, sino evitar los incentivos dentro del marco de un Estado (y no con referencia a la Unión) . Si su objetivo fuera conseguir la igualdad (incluso negativa o formal, de tratamiento igual de los iguales; esto es, la prohibición de la discriminación), el marco de referencia, seguramente, no sería el Estado, sino la Unión, de un lado; de otro, los topoi a tener en cuenta para medirla podrían ser muchos. Y esto enlaza con el contenido: el principio de igualdad proscribía cualquier discriminación irrazonable: sin embargo, el régimen de ayudas de Estado, al menos como lo conciben la mayoría de la doctrina, y desde luego el Tribunal y la Comisión, prohíbe cualquier tratamiento diferencial, salvo que se fundamente en algunos criterios previamente (in)definidos, y no en cualquier justificación razonable.

Por tanto, concluye ALGUACIL, *“lo único en que sí coincide el control de ayudas de Estado y el principio de igualdad es en el juicio argumentativo con que ambos se despliegan en el momento del control: un juicio de comparación con base en criterios*

¹⁰² Conclusiones del Abogado General COSMAS As. 353/95, Tiercé “*el trato de favor debe definirse en relación con el que se aplica a los operadores (competidores) que se hallen en la misma situación fáctica y jurídica que la sociedad presuntamente favorecida y que ejerzan una actividad de la misma naturaleza que la de esta última. Desde este punto de vista, la prohibición de ayudas de Estado se presenta como una emanación del principio general de igualdad y de la norma que de él deriva, según la cual, siempre hay que aplicar la misma normativa a situaciones que sean idénticas*”

¹⁰³ As. C-143/99, STJCE de 8/11/2001, aptdo 41: “*Procede examinar únicamente si en el marco de un régimen jurídico concreto, una medida estatal puede favorecer a «determinadas empresas o producciones» en el sentido del artículo 92, apartado 1, del Tratado en relación con otras empresas que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable habida cuenta del objetivo perseguido por la medida en cuestión...*”

de razonabilidad (con criterios limitados, en el caso de las Ayudas de Estado), lo que lleva a considerar la Ayuda como una situación “anormal” en relación con determinados principios del sistema; lo que lleva precisamente al concepto de “derogación” o “excepción”.

En mi opinión, existe una relación unilateral entre selectividad y discriminación. La selectividad de la norma implica que ésta trata de forma desigual a sujetos que se encuentran a priori en la una situación semejante, por lo que la norma no se aplica a alguno o algunos de dichos sujetos que objetivamente reúnen los requisitos para ello, y a los que debería poderse aplicar. El resultado de que la norma sea selectiva es, por tanto, la discriminación que produce a los sujetos a los que no se les aplica.

Sin embargo, la recíproca no es cierta, porque también existe discriminación cuando a dos sujetos se les aplica la misma norma, no encontrándose ambos a priori en situaciones semejantes, circunstancias en las que no cabe hablar de ayuda de Estado. Ello es así porque cuando la norma se aplica sin distinción a todos los sujetos – al margen de cuál fuera la situación en que se encontrasen – la norma es general, aun cuando realizase una discriminación positiva respecto de aquellos destinatarios que se encontrasen en situación más desfavorecida. Tampoco cabría hablar de ayuda de Estado – y difícilmente de discriminación, a salvo del juego del principio de proporcionalidad, antes visto – en los casos en que estando los sujetos en situaciones no comparables la medida tratase a todos ellos de forma diferente. Nuevamente el supuesto necesario para la existencia de selectividad – la igualdad de los sujetos a priori – no se cumpliría, lo que impediría la evaluación como ayuda de Estado de la medida en cuestión.

Por último, el principio de no discriminación y el concepto de selectividad guardan una importante relación, que se deriva de ser, como hemos dicho, el primero la categoría general del segundo, que es la categoría especial en sede de medidas fiscales selectivas. Es el caso, como veremos, de que las empresas destinatarias potenciales de la medida no estén en la misma situación fáctica a priori por no ser competidoras – por lo que en términos de ayudas de Estado la causa de la aplicación de la normativa desaparece – en tanto que respecto al objetivo perseguido, sin embargo, las empresas están en la misma situación fáctica. Es el caso en que las

empresas son, v.gr., contaminantes, pero no compiten en ningún mercado, por lo que no cabe hablar de sustitutivos. Un impuesto que gravase de forma desigual, ante las mismas circunstancias – en este caso, la contaminación ambiental, v.gr., – no sería selectivo, por más que obtuviese una ventaja respecto al que resulta diferencialmente más gravado. Sin embargo, cabría afirmar que el impuesto sería discriminatorio, en términos del tratamiento desigual de situaciones comparables.

1.5. Concepciones clásica y actual de la selectividad

1.5.1. Concepción clásica

Los rasgos clásicos del concepto de selectividad han sido expuestos en el capítulo I, al cual nos remitimos. Como expusimos en dicho capítulo, la concepción tradicional de selectividad expuesta por el TJUE establecía el concepto de selectividad sobre la base de que la medida no fuera aplicable a todos los agentes económicos de un Estado Miembro. La medida selectiva se define así por exclusión de la medida general. Si la medida general es aquella que se aplica a todos los operadores económicos del Estado Miembro, medida selectiva será la que no se aplique al menos a uno de dichos operadores. Esta concepción se complementa con la teoría de los efectos. Puede hablarse, asimismo de una selectividad geográfica, y de una selectividad material.

1.5.2. Concepción actual

Esta concepción clásica se ha visto superada por una concepción más afinada, que tiene su punto de referencia en la sentencia del asunto *Adria-Wien*¹⁰⁴.

1.5.2.1. Antecedentes

En el asunto *Adria-Wien* se discute la naturaleza selectiva de una serie de medidas adoptadas por el gobierno austríaco que prevén la devolución parcial de los impuestos sobre la energía que gravan el gas natural y la energía eléctrica únicamente a favor de las empresas que se dedican con carácter principal a la producción de bienes corporales.

¹⁰⁴ STJCE de 8/11/2001, As. C-143/99 *Adria - Wien Pipeline GmbH - Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke GmbH*

Los antecedentes de la sentencia son los siguientes: con motivo de una reforma fiscal llevada a cabo en 1996¹⁰⁵, la República de Austria adoptó tres leyes: la Ley del impuesto sobre la energía eléctrica¹⁰⁶ (EAG); la Ley del impuesto sobre el gas natural¹⁰⁷ (EGAG); y la Ley sobre la devolución de los impuestos sobre la energía¹⁰⁸ (EAVG).

La estructura de los dos primeros impuestos es semejante. El objeto imponible es el consumo final de energía. El hecho imponible¹⁰⁹ está constituido por con el suministro de energía por los productores y distribuidores de energía¹¹⁰ a los consumidores finales, así como el consumo de energía eléctrica de las empresas distribuidoras¹¹¹, y el autoconsumo de energía producida por los consumidores finales. La EAG establece un impuesto de 0,00726728 euros por kilovatio/hora de energía eléctrica consumida, imponiendo al suministrador de energía la obligación de repercutir la cuota del impuesto al destinatario del suministro.

Lo relevante del asunto se encuentra, sin embargo, en la Ley de devolución parcial del impuesto sobre la energía (EAVG), que establece, por un lado, que el consumidor final puede solicitar la devolución de los impuestos sobre la energía soportados en la medida en que superen, en total, el 0,35 % del valor neto de la producción del consumidor de energía¹¹²; por otro lado, que sólo tienen derecho a la devolución de los impuestos sobre la energía las empresas cuya actividad principal sea la

¹⁰⁵ En el marco de la Strukturanpassungsgesetz de 1996 (Ley de ajuste estructural)

¹⁰⁶ Elektrizitätsabgabegesetz

¹⁰⁷ Erdgasabgabegesetz

¹⁰⁸ Energieabgabenvergütungsgesetz

¹⁰⁹ En un esquema simplificado del proceso eléctrico: Productores → Distribuidores → Consumidores intermedios y finales

¹¹⁰ Salvo las entregas de los productores a los distribuidores, que están exentas, en la medida que se reexpidan a los consumidores finales o intermedios.

¹¹¹ Empleado en sus propios procesos productivos, se entiende

¹¹² La cuantía de la devolución es abonada previa deducción de una franquicia máxima de 5.000 Chelines austríacos, es decir, de 363,36 euros. El cambio de conversión del chelín austríaco (ATS) al euro fue de 1€ = 13,7603 ATS

producción de bienes corporales, pero no aquéllas que presten servicios o realicen ejecuciones de obras sin aportación de materiales.

Este fue el caso de *Adria-Wien*, cuya actividad consistía en la construcción y explotación de oleoductos, que solicitó la devolución de los impuestos de la energía satisfechos por encima del 0,35% de su producción, solicitud que fue denegada, y ante la cual recurrió. Los recursos contra la denegación de la devolución de los impuestos sobre la energía fueron sometidos al Tribunal Constitucional Austríaco (VGH)¹¹³, que se planteó la cuestión de si la diferenciación en la devolución de dichos impuestos entre las empresas que producen bienes corporales y las que prestan servicio, que establece la EAGV, es suficiente para poder calificar la medida como selectiva y, por consiguiente, considerar que está comprendida en el ámbito de aplicación de las reglas sobre las ayudas de Estado.

1.5.2.2. Conclusiones del Abogado General MISCHO asunto *Adria-Wien*. Sistema general de impuestos sobre la energía

El VGH planteó dos cuestiones prejudiciales al TJUE: por un lado, si existiría ayuda en el caso de una norma que limitase la devolución de impuestos al 0,35% de la producción, que se aplicase a todos los sujetos; y por otra, si la habría en el caso de que sólo se aplicase a determinados sectores.

El Abogado General MISCHO no ve elementos de ayuda de Estado en el asunto *Adria-Wien*.

Por un lado, entiende que si la norma limitase la carga fiscal por impuestos sobre la energía a un máximo de un 0,35% de la producción neta de cada empresa no sería selectiva, siempre que se aplicase a todas las empresas¹¹⁴.

¹¹³ Verfassungsgerichtshof

¹¹⁴ En este caso habría que ver si el porcentaje aplicable en la norma podría *de facto* constituir un elemento de selectividad, en mi opinión.

Ahora bien, en el caso presente MISCHO no ve ni siquiera elementos de ayuda, no por no existir selectividad, sino por ni siquiera existir ventaja. El AG dice¹¹⁵ a este respecto:

“resulta en extremo dudoso que nos hallemos, en el presente asunto, ante una excepción a una norma general. Antes bien, estimo que es posible deducir del conjunto del contexto en que se ha introducido esta legislación, que nos hallamos ante un nuevo sistema general de impuestos ecológicos que, desde su concepción, se ha basado en el principio de que los sectores primario y secundario de la economía nacional no pueden estar de manera razonable sujetos a una tributación proporcional al conjunto de su consumo de electricidad y de gas”.

De esta manera, siguiendo los argumentos de los gobiernos danés, austríaco y finlandés, que dicen estar en presencia de un sistema general de tributación de la energía, concluye que el sistema de tributación establecido por las tres normas arriba citadas es el sistema general, que se basa en el derecho de los Estados miembros a adoptar la política económica que les parezca más apropiada y, en especial, a distribuir la carga fiscal entre los diferentes factores de producción del modo que estimen más conveniente¹¹⁶. Así, concluye, en el asunto Adria-Wien *“lo que cuenta en mi opinión es que el trato que se dispensa a los sectores primario y secundario no constituye una excepción en relación con la aplicación normal de un sistema general”*¹¹⁷.

1.5.2.3.Sentencia del asunto Adria-Wien. Existencia de selectividad

El TJUE, así como la Comisión, entienden sin embargo que en el asunto Adria-Wien existen elementos de ventaja selectiva. En síntesis, el TJUE desarrolla tres argumentos:

¹¹⁵ Aptdos 40 y 41 Conclusiones del Abogado General MISCHO de 8 de mayo de 2001

¹¹⁶ Aptdo 44 Conclusiones del Abogado General MISCHO

¹¹⁷ Aptdo 49 Conclusiones del Abogado General MISCHO

- a) Por un lado, el TJUE, como antes señaló el Abogado General, dice que si la medida beneficia indistintamente a la totalidad de las empresas situadas en el territorio nacional no puede constituir una ayuda de Estado¹¹⁸.
- b) En segundo lugar, existe ventaja, frente a la opinión del Abogado General MISCHO, cuando una medida estatal prevé la devolución parcial de los impuestos sobre la energía que gravan el gas natural y la energía eléctrica únicamente a favor de las empresas que se dedican a la producción de bienes corporales¹¹⁹, sin que *“el elevado número de empresas afectadas ni la diversidad e importancia de los sectores industriales a los que pertenecen dichas empresas permiten considerar que una iniciativa estatal constituye una medida general de política económica”*¹²⁰.
- c) Por último, una medida que otorgue ventaja al beneficiario, pero que encuentre justificación en la naturaleza o en la estructura general del sistema en que se inscribe, no reúne el requisito de selectividad. El TJUE examina, a continuación, si la medida puede estar justificada, llegando a la conclusión de que se trata de una medida selectiva.

Al margen de la justificación por la naturaleza o la estructura del sistema de la medida, que privaría del carácter selectivo – aspecto que desarrollaremos en un capítulo posterior – la consideración del carácter selectivo parece seguir la línea clásica: la medida es general cuando se aplica a todas las empresas, siendo selectiva en caso contrario, como cuando tan sólo se aplica a las empresas que producen bienes corporales. Sin embargo, el TJUE va más allá, y en el apartado 41 de dicha sentencia el establece lo siguiente:

“41 A efectos de la aplicación del artículo 92 del Tratado [...] procede examinar únicamente si en el marco de un régimen jurídico concreto, una medida estatal puede favorecer a «determinadas empresas o producciones» en el sentido del artículo 92,

¹¹⁸ Aptdos 33-36 STJCE As. Adria-Wien

¹¹⁹ Aptdos 37-41 STJCE As. Adria-Wien

¹²⁰ Aptdo 47 STJCE As. Adria-Wien, que se remite a las STJCE Bélgica – Comisión , Maribel bis/ter, aptdo 32

apartado 1, del Tratado en relación con otras empresas que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable habida cuenta del objetivo perseguido por la medida en cuestión (véase, en este sentido la sentencia de 17 de junio de 1999, Bélgica/Comisión, C-75/97, Rec. p. I-3671, apartados 28 a 31)”

Es decir, la sentencia en cuestión reduce el conjunto de sujetos comparables, en orden a determinar si la medida es o no selectiva. No habrán de tenerse en cuenta todos los sujetos, sino sólo aquéllos que se encuentren en situación fáctica y jurídica comparable, a la luz del objetivo de la medida. El objetivo perseguido por la medida es, por tanto, la clave, ya que este determina si las empresas están en una situación fáctica y jurídica comparable. De esta forma, puede que una medida sea no selectiva aun cuando no afecte a todas las empresas, sino sólo a aquéllas que son, en dichos términos, comparables.

De acuerdo con ello, han de matizarse algunos de los criterios clásicos que se expusieron en el capítulo I:

1. En cuanto a que la medida es general y por tanto no es selectiva cuando se aplica a todos los agentes económicos, el adjetivo “todos” ha de restringirse a “todos los que están en situación comparable”, en los términos que establece el TJUE.
2. Si bien un número indefinido de beneficiarios no es condición suficiente para que la medida no sea selectiva, como dice la Sentencia Maribel bis/ter, *sensu contrario*, un número limitado de beneficiarios tampoco es suficiente por sí mismo para demostrar la selectividad de la norma, puesto que puede representar a la totalidad de las empresas que se encuentran en una situación factual y jurídica similar¹²¹. De la conjunción de todo ello podríamos decir que la

¹²¹ Vid As. T-233/04, Países Bajos – Comisión aptdo 95 STG de 10 de abril de 2008: “95. El hecho de que el número de empresas afectadas pueda estar limitado a unas 250 tampoco es suficiente por sí mismo para demostrar la selectividad de la norma. Dicho grupo de empresas, incluso si se considera reducido, representa, en efecto, la totalidad de las empresas que se encuentran en una situación factual y jurídica dada que no es comparable, habida cuenta del objetivo perseguido, a aquélla en la que se encuentran las empresas que no forman parte del mismo”. Sin embargo, la Comisión ha entendido en el As. Umicore que una ayuda destinada a una sola empresa, en forma de transacción sobre unas deudas fiscales, cumplía el requisito de selectividad, ya que dicha transacción no era generalmente accesible a todos los contribuyentes (aptdo 86 Decisión de 26/5/2010, 2011/276/UE).

relación entre el número de empresas afectadas y la selectividad de la medida no es condición ni necesaria ni suficiente¹²²

3. En relación con el punto anterior, una ayuda que favorece únicamente a un sector puede no ser selectiva, aun cuando beneficie dentro de éste a la totalidad de sus integrantes, siempre que fuera de dicho sector las empresas no estén en la misma situación fáctica y jurídica.

Esta terminología, no obstante, ha de matizarse, en mi opinión, ya que como señalamos infra los conceptos de especificidad y selectividad no son equivalentes necesariamente. La Comisión ha entendido tradicionalmente que el concepto de medida general se contrapone al de medida selectiva, por lo que todo lo que no es general (e.d., no afecta a todos los sujetos) es selectivo. Sin embargo, lo que se contrapone a general es lo específico¹²³, por lo que sí cabe hablar de medidas específicas – no generales – que sin embargo pueden ser no selectivas, porque dentro del grupo específico se apliquen a todos sus miembros por igual.

Esta sentencia dio un paso adelante en el concepto de medida selectiva, de forma que aparentemente la restricción del número de sujetos comparables a sólo aquéllos que se encuentren en la misma situación, y no a todos, habría de traer consigo que muchas medidas que antes pudieran considerarse selectivas – por no afectar a todos los agentes económicos – ahora pudieran no serlo, si afectan sólo a los que se encuentran en situación comparable.

En contra, vid HONORE, Michael (2009) *Selectivity and Taxation. Reflections in the Light of Case C-487/06 P, British Aggregates Association*, pág. 532, nota 26; v.t. BOUSIN & PIERNAS (2008) *Developments in the notion of Selectivity*, pág. 641

¹²² Vid HONORE, Michael (2009) *Selectivity and Taxation...*, op.cit. pág. 532 “*The case-law of the ECJ suggests that it is not the number of affected operators which should be decisive when it comes to assessing whether a measure is specific or general*”. V.t. BOUSIN & PIERNAS (2008) *Developments in the notion of Selectivity*, pág. 641 “*It is important to note that, according to the CFI, the number of undertakings concerned by the measure should no longer be a significant criterion*”.

¹²³ Vid CAG POIARES MADURO As. C-276/02 España – Comisión, As. Grupo de Empresas Álvarez (GEA) y Vidrios Automáticos del Noroeste, SA (VANOSA)

Sin embargo, ha de decirse que el TJUE sigue aplicando de forma muy restrictiva este criterio, de manera que los asuntos enjuiciados en que las medidas se consideran no selectivas son la excepción, más que la regla. De hecho, cuando se ha aplicado este criterio, ha sido el TG el que lo ha hecho, y cuando el TJUE ha planteado este criterio, o bien no ha resuelto conforme a él, o bien ha encontrado que el TG, que había aplicado el criterio, había incurrido en algún error en la argumentación, revocando así la sentencia. Así, en el asunto *Adria-Wien*, en el que se establece el criterio, el TJUE encontró que la medida era selectiva, pese al argumento desarrollado, ya que el consumo de energía no justificaba la exención del sector secundario – el resultado hubiera sido el mismo si no se hubiera introducido el criterio, ya que la medida no se aplicaría a todas las empresas, y por ello no sería general –. En el asunto T-233/04, el TG encontró que la medida, pese a afectar a un número limitado de empresas, no era selectiva, ya que todas ellas eran las únicas que en función del volumen de emisiones estaban en una situación comparable. El TJUE revocó dicha sentencia. En el asunto T-210/02 *British Aggregates / Comisión*, también el TJUE revocó una sentencia del TG en la que aplicaba favorablemente el criterio sentado en *Adria-Wien*¹²⁴.

2. EXAMEN DE LOS OBJETIVOS DE LA MEDIDA.

Como antes hemos visto, la afirmación del apartado 41 de la Sentencia *Adria-Wien* dice que a efectos de la aplicación del art. 92 TCE procede examinar *“si en el marco de un régimen jurídico concreto, una medida estatal puede favorecer a «determinadas empresas o producciones» en el sentido del artículo 92, apartado 1, del Tratado en relación con otras empresas que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable habida cuenta del objetivo perseguido por la medida en cuestión”*.

¹²⁴ Ello no significa, sin embargo, que el TJUE haya dado marcha atrás en su concepción de la selectividad, como veremos posteriormente. De hecho, en nuestra opinión, la aplicación del criterio sentado en la sentencia *Adria-Wien* a las sentencias del TG expuestas es dudosa.

Es decir, el *iter* procedimental sería:

- a) Determinar cuál es el objetivo perseguido por la medida¹²⁵
- b) En función de dicho objetivo, identificar el conjunto de empresas que están en situación fáctica y jurídica comparable (análisis de comparabilidad)
- c) Comprobar si la medida favorece a todas ellas, o si tan sólo favorece a algunas y no a otras (análisis de selectividad)

Veamos en este apartado la determinación del objetivo perseguido por la medida, dejando para los apartados siguientes el análisis de comparabilidad y selectividad.

Desde la sentencia *Adria-Wien*, los objetivos de la medida se configuran como la pieza clave para determinar *ex ante*¹²⁶ el ámbito subjetivo de la misma, y la existencia de selectividad¹²⁷.

Al hablar de objetivos ha de establecerse una distinción entre diversas categorías, la primera de las cuales es distinguir entre objetivos de la medida y objetivos de la estructura fiscal, o del sistema (o subsistema) en que se inserta dicha medida.

2.1. Objetivos de la medida

¹²⁵ O, en su caso, por el “sistema”. Vid *infra*.

¹²⁶ PIERNAS (2012) “*Algunas consideraciones sobre los criterios de selectividad y ventaja en ayudas fiscales a la luz de la Decisión de la Comisión sobre la amortización del fondo de comercio financiero*”, pág. 60. Con referencia al asunto C-487/06, BAA, As. C-487/06, dice este autor: “*El TJUE rechazó el enfoque del TG de forma meridiana. De la sentencia del TJUE se deduce, a nuestro parecer, que los objetivos de una medida sólo pueden ser considerados ex ante, esto es, para determinar el ámbito de aplicación de la medida, pero no ex post, es decir, una vez que el marco de referencia relevante ha sido formado para excluir a alguno de los destinatarios de la medida. El TJUE de hecho subrayó que los objetivos de la medida ex post sólo pueden ser analizados en sede de análisis de la compatibilidad de la medida en cuestión*”

¹²⁷ Como señala BARTOSCH (2010) *Is there a need for a rule of reason in European State Aid Law? Or How to arrive at a coherent material selectivity?*, pág. 733 “*For the first time in the case law of the Community courts, the objective pursued by a Member State was hence regarded to be decisive for the determination of whether a State measure could be regarded to be prima facie selective*”

La jurisprudencia comunitaria, al adoptar el criterio de comparabilidad, hace referencia a la situación fáctica y jurídica de las empresas, habida cuenta, unas veces, al objetivo perseguido por la medida en cuestión, y otras al objetivo del régimen en que se inserta la medida.

Ello lleva a preguntarse cuál de los dos es el marco de referencia apropiado.

Como dice QUIGLEY¹²⁸, el primer paso para identificar todas las empresas que están en una situación legal o fáctica comparable es identificar el objetivo perseguido por el sistema, que puede estar definido de forma más o menos amplia, y que no cabe confundirlo con el objetivo perseguido por la medida. Cuando hablamos de “sistema” ha de entenderse lo que hemos denominado “sistema normal de imposición” o *benchmark*, para lo cual ha de identificarse éste como paso previo¹²⁹.

QUIGLEY distingue entre objetivos del sistema en que se inserta la medida (con independencia de que la medida fiscal – exención, deducción... – tenga otros objetivos), y objetivos del subsistema que constituye la medida, o de la medida fiscal si es independiente. Así, en el As. *Paint Graphos*¹³⁰, que se refiere a la exención fiscal de las sociedades cooperativas en Italia, el TJUE identificó como el “sistema normal” el sistema del impuesto sobre sociedades en Italia, cuyo objetivo es el gravamen de los beneficios empresariales¹³¹. En el As. Gibraltar¹³² el objetivo de las

¹²⁸ QUIGLEY (2012) “*Direct Taxation and State Aid: Recent Developments Concerning The Notion of Selectivity*”, pág. 115: “*In identifying all undertakings in a comparable legal and factual situation, the first step is to identify the objective pursued by the system. This may be a broad policy objective or it may be more narrowly focused. In either case, it must in any event be appreciated that the objective pursued by the tax system in question is not to be confused with the separate issue of the objective pursued by any exemption or whether any such exemption is based on objective criteria*”

¹²⁹ Nos remitimos sobre este aspecto al capítulo anterior

¹³⁰ As. C-78/08 *Ministero dell'Economia e delle Finanze- Paint Graphos scarl*

¹³¹ Vid STJCE de 8/9/2011, As. C-78/08, aptdo 50 “*a la hora de calcular el impuesto sobre el beneficio de las sociedades, la base imponible de las sociedades cooperativas de producción y de trabajo se determina de la misma manera que la de otros tipos de sociedades, es decir, en función del importe del beneficio neto resultante del ejercicio de la actividad de la empresa al final del año de imposición. Por tanto, debe considerarse que el impuesto sobre sociedades constituye el régimen jurídico de referencia a efectos de apreciar el eventual carácter selectivo de la medida controvertida*”

¹³² As. C-106/09P, Comisión y Reino de España – Gibraltar y Reino Unido

medidas fiscales era la introducción de un sistema general de imposición para todas las compañías establecidas en Gibraltar¹³³. En el caso de que el tributo sea un gravamen específico en lugar de general, señala QUIGLEY, el objetivo es más reducido, aun cuando se aplica el mismo principio¹³⁴. Así, en el As. BAA¹³⁵, en que se discutía acerca de un gravamen sobre los áridos vírgenes, y en el que no se gravaban los áridos obtenidos como subproductos de otros procesos, el TJUE entendió que dicho gravamen sobre los áridos era un gravamen medioambiental, medida fiscal autónoma caracterizada por su objetivo medioambiental y su base imponible específica.

BARTOSCH¹³⁶, analizando algunas de las sentencias del TJUE, en las que el TJUE hace referencia unas veces al objetivo de la medida, y otras al objetivo del sistema (*statutory scheme*), dice que la elección exacta del término empleado parece dejarse completamente al azar; sin embargo, si se analiza más a fondo, la diferenciación entre medida y sistema (*scheme*) puede tener un significado esencial. Si lo que se requiere es el objetivo de la medida, entonces los Estados Miembros pueden ser libres para perseguir sus objetivos políticos por actos individuales, incluso aplicándolo a una sola empresa. Si, por el contrario, lo que se requiere es el objetivo del sistema, ello haría que para dichas medidas fuera difícil ser permisibles, ya que los benchmark

¹³³ As. C-106/09P, apdos 100-101 STJCE “100 Dicho régimen se caracteriza, por una parte, por la combinación del impuesto sobre el número de empleados y del BPOT como únicas bases imponibles, acompañadas del requisito de obtención de beneficios cuyo límite máximo de imposición se establece en el 15 % y, por otra parte, por la inexistencia de una base imponible de aplicación general que prevea una imposición de todas las sociedades contempladas por el referido régimen. 101 Teniendo en cuenta las características del antedicho régimen, recordadas en el apartado precedente, se observa que el régimen controvertido, al combinar esas bases, aun cuando éstas se basan en criterios, por sí mismos, de carácter general, lleva a cabo, de hecho, una discriminación entre sociedades que se encuentran en una situación comparable tomando en consideración el objetivo perseguido por el proyecto de reforma fiscal, a saber, la introducción de un sistema general de imposición para todas las sociedades establecidas en Gibraltar.”

¹³⁴ QUIGLEY (2012) “Direct Taxation and State Aid...”, pág. 115 “A narrower policy objective applies where the tax in issue is not a general measure but is a specific levy, but the same principle applies as above in order to distinguish the objective of the levy from the objective of any exemption”

¹³⁵ As. T-210/02 British Aggregates Association – Comisión

¹³⁶ BARTOSCH (2010) “Is there a need for a rule of reason in European State Aid Law?...”, *op.cit.* pág. 742

relevantes se aplicarían (directa o indirectamente) sólo a un número limitado de empresas, incluso puede que sólo a una. En todo caso, concluye este autor que es indiferente, a efectos de admitir el sistema basado en objetivos, que el marco de referencia lo constituya el sistema o la medida individual.

LÓPEZ LÓPEZ¹³⁷ recalca que ha de tenerse en cuenta que sólo las medidas que teniendo en cuenta su finalidad – en vez del objetivo general del sistema – no están abiertas de forma efectiva a todas las empresas que se encuentran en las mismas condiciones pueden ser medidas selectivas, ya que de otra forma se corre el riesgo de mantener un concepto demasiado amplio de selectividad. El propósito de la medida y del sistema, por otro lado, si bien a menudo coinciden, no siempre es así; el primero no debe ser ignorado, ya que de otro modo la ventaja puede ser automáticamente selectiva en casi todos los casos.

DRABBE¹³⁸ distingue entre “el objetivo de la medida en cuestión” y “el objetivo del sistema (legal)”. En *Adria-Wien*, el TJUE se refiere al objetivo de la medida en cuestión (e.d., objetivo medioambiental aplicado a las empresas que realizan manufacturas de bienes), siendo el objetivo del sistema un objetivo general medioambiental de los impuestos sobre la energía (e.d., objetivo medioambiental aplicado a todas las empresas). En el *As. BAA*, la *Finance Act* introdujo un gravamen sobre los áridos vírgenes y expresamente declaró la exención de otros tipos de áridos, proporcionando entonces el marco de referencia contra el que evaluar la exención del gravamen. En el asunto *Dutch NO_x* aunque el TJUE se refirió al objetivo de la medida en cuestión (objetivo medioambiental que introduce un sistema de comercio de derechos de emisión para los mayores contaminadores), el marco general está constituido por la normativa general que introduce obligaciones para todas las empresas, que derogan las normas específicas para grandes empresas. A la vista de lo anterior, concluye DRABBE, cuando el marco o sistema legal existe, la comparación

¹³⁷ LÓPEZ LÓPEZ (2010) “*General Thought on Selectivity and Consequences of a Broad Concept of State Aid in Tax Matters*”, págs. 814-815

¹³⁸ DRABBE (2013) “*The Test of Selectivity in State Aid Litigation: The Relevance of Drawing Internal and External Comparisons to Identify the Reference Framework*”, pág. 96. Lo que Drabbe plantea es el marco adecuado para realizar la comparación, si el definido por los objetivos de la medida o del sistema, lo que veremos más adelante.

ha de hacerse a la luz de su objetivo más general y no a la vista del objetivo específico perseguido por la medida. De otra forma, los Estados Miembros podría estrechar considerablemente el ámbito de aplicación de las reglas sobre ayudas de Estado introduciendo objetivos específicos para grupos específicos de empresas. En ausencia de armonización, esto, en consecuencia, podría abrir la puerta a medidas de ayuda distorsivas que no serían calificadas como ayudas de Estado.

En mi opinión, la distinción entre objetivo del sistema y objetivo de la medida ha de aclararse a la luz de la jurisprudencia del TJUE. Así, en *Adria-Wien*, el TJUE dice lo siguiente (apartado 41 STJCE As. C-143/99):

*Procede examinar únicamente si en el marco de un régimen jurídico concreto, una medida estatal puede favorecer a «determinadas empresas o producciones» en el sentido del artículo 92, apartado 1, del Tratado en relación con otras empresas que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable habida cuenta del objetivo perseguido por la **medida** en cuestión*

Las versiones inglesa y francesa dicen, respectivamente:

*“in comparison with other undertakings which are in a legal and factual situation that is comparable in the light of the objective pursued by the **measure** in question”*

Y, la versión francesa :

*“que donné, une mesure étatique est de nature à favoriser «certaines entreprises ou certaines productions» au sens de l'article 92, paragraphe 1, du traité par rapport à d'autres entreprises se trouvant dans une situation factuelle et juridique comparable au regard de l'objectif poursuivi par la **mesure** concernée ».*

La versión auténtica alemana, en definitiva, habla del objetivo perseguido por la medida:

*« die sich im Hinblick auf das mit der betreffenden **Maßnahme** verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden, zu begünstigen ».*

En el caso C-409/00, *España- Comisión*, la versión española, auténtica, habla de “régimen” y no de “medida”. Así, dice:

“47 De lo antedicho se deduce que la aplicación del artículo 92, apartado 1, del Tratado requiere únicamente que se examine si, en el marco de un régimen jurídico

*concreto, una medida estatal puede favorecer a «determinadas empresas o producciones» en relación con otras empresas que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable habida cuenta del objetivo perseguido por el referido **régimen**”.*

Las versiones francesa, italiana y alemana hablan asimismo de “régimen”. Así, la francesa dice: “*au regard de l’objectif poursuivi par ledit **régime**, dans une situation factuelle et juridique comparable*”; la italiana habla de régimen: “*le quali si trovino in una situazione fattuale e giuridica analoga tenuto conto dell’obiettivo perseguito dal detto **regime***”; y la alemana, también de régimen: *der betreffenden **Regelung** verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden*. Solamente la versión inglesa habla de “medida”: “*certain undertakings or the production of certain goods over others which are in a legal and factual situation that is comparable in the light of the objective pursued by the **measure** in question*”

Por último, en Heiser, el TJUE habla de los objetivos buscados por el régimen en cuestión. La versión alemana, auténtica, dice régimen “*die sich im Hinblick auf das mit der betreffenden **Regelung** verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden, zu begünstigen*”. Las versiones española y francesa hablan de “el objetivo perseguido por el referido régimen”; y “*l’objectif poursuivi par ledit régime*”. La versión inglesa habla de sistema, lo que suscita la duda de si se refiere al régimen o al sistema fiscal: “*the objective pursued by the system in question*”.

Los ejemplos anteriores, sin ánimo de ser exhaustivos, nos dan una idea de las distintas redacciones que el TJUE da al criterio de comparabilidad. La redacción originaria, en Adria-Wien, se refería a los objetivos perseguidos por la norma, si bien redacciones posteriores de éste hacen referencia tanto al objetivo perseguido por la norma como el perseguido por el sistema, o el régimen.

Ahora bien, en mi opinión, ni son intercambiables los términos anteriores, ni el TJUE los elige al azar, ni ha de prevalecer la redacción de Adria-Wien sobre los anteriores (y viceversa). A mi juicio habría que distinguir entre la medida y el sistema (o régimen) en que la medida se incardina, de forma que éstos pueden coincidir o no. En el caso de que coincidan, tanto da hablar de objetivos del sistema como de objetivos

de la medida, dado que el sistema estará constituido por la medida. Si no coinciden, ha de hablarse de objetivos de la medida, que pueden coincidir o no con los objetivos del sistema.

Así, en el asunto *Adria-Wien*, se puede distinguir entre sistema y medida. Por un lado, el sistema (o régimen) de tributación de los impuestos sobre la energía, compuesto por una serie de normas, cuyos objetivos son distintos. El sistema de tributación, como tal, pretende una distribución racional de la carga tributaria entre los sectores económicos. Sin embargo, entre las medidas que componen dicho sistema existe una cuyo objetivo es la devolución de la carga tributaria a determinados contribuyentes y no a otros. Aquí sí cabe hablar de objetivos de la medida, en este caso de la medida que pretende devolver los tributos sobre la energía cobrados en exceso.

Sin embargo, en el asunto *España-Comisión*, referido a las PYME, el régimen de ayudas y la medida es lo mismo: el régimen está constituido por la medida en cuestión. El régimen en cuestión está constituido por el Convenio, y por tanto da igual hablar de la medida (el convenio) como del régimen (el convenio). De aquí que no sea incorrecto que la versión inglesa hable de “medida”, y la versión auténtica española de “régimen”. Lo mismo cabe decir del asunto *Heiser*, en el que la medida, la ley del IVA, es asimismo el régimen.

2.2. Objetivos permisibles y no permisibles

La Comisión, en la Comunicación de 1998¹³⁹, distingue entre, *“por una parte, entre los objetivos asignados a un determinado régimen fiscal, a los cuales es ajeno – en particular, los objetivos sociales o regionales – y, por otra, los objetivos inherentes al propio sistema fiscal”*. Sólo estos últimos son capaces de justificar las diferencias existentes en el sistema fiscal de un Estado Miembro, y, como dice la Comisión, *“su razón de ser [la del sistema fiscal] es obtener ingresos para financiar los gastos del Estado”*.

¹³⁹ Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas (98/C 384/03), aptdo 26

Ello significa que conforme a la Comunicación, sólo los objetivos de las medidas que contribuyan a que el sistema fiscal lleve a cabo su tarea de recaudar impuestos podrían calificarse *prima facie* como permisibles, en tanto que otro tipo de políticas que los Estados Miembros pudieran perseguir a través del sistema fiscal – sociales, económicas, medioambientales... – deberían estar sujetas a notificación y a la evaluación de su posible compatibilidad.

Como veremos *infra*¹⁴⁰, este rígido planteamiento ha sido superado por la jurisprudencia¹⁴¹, que ha ido admitiendo la consideración de determinados objetivos explícitos en la calificación de la medida fiscal como ventaja selectiva, sin perjuicio de considerar que la medida en cuestión pudiera no obstante ser selectiva. Para ROSSI-MACCANICO¹⁴², la jurisprudencia ha ampliado el concepto de objetivos internos del sistema fiscal mediante la internalización de objetivos externos, incluso no siendo necesarios para la existencia de un sistema fiscal.

Por tanto, frente al rígido planteamiento de la Comunicación de la Comisión de 1998, la jurisprudencia ha aceptado que es posible incorporar al análisis de la selectividad objetivos distintos de la recaudación de los impuestos, lo que otorga un grado de libertad mucho mayor a los Estados Miembros frente al enfoque más rígido sostenido por la Comisión en decisiones y comunicaciones anteriores a dicha sentencia¹⁴³.

El problema que se plantea entonces es si la jurisprudencia ha dado lugar a una aceptación general de los objetivos externos¹⁴⁴, de forma que los Estados miembros

¹⁴⁰ Vid Capítulo V

¹⁴¹ Vid, en el Capítulo V, las sentencias de los asuntos C-143/99, *Adria-Wien*; C-75/97, *Maribel bis/ter*; C-222/04, *Ministero dell'Economia e delle Finanze - Cassa di Risparmio di Firenze SpA*; y T-211/05, *Italia – Comisión*

¹⁴² ROSSI-MACCANICO (2004) “*State Aid Review...*” *op.cit.*, pág. 243

¹⁴³ BARTOSCH (2010) “*Is there a need for a rule of reason...*” *op.cit.* págs. 747: “*Adria-Wien has demonstrated that State aid law is in essence willing to accommodate a much broader concept of Member State's freedom when it comes to the assessment of whether a given measure is selective or not*”. Ha de señalarse, no obstante, que en la sentencia del As. *Adria-Wien* la medida fue considerada selectiva, pero no por los motivos medioambientales, sino porque la forma de implementarlos no reflejaba dichos objetivos.

¹⁴⁴ Ha de matizarse que lo que planteamos en este apartado es exclusivamente si, partiendo del hecho

tuvieran carta blanca para la adopción de sus políticas. Para ello ha de distinguirse entre objetivos permisibles y objetivos no permisibles, lo que desarrollaremos conforme a la jurisprudencia del TJUE.

2.2.1. Objetivos no permisibles

No son admisibles los objetivos incompatibles con la política comunitaria, y en particular, en mi opinión, los siguientes:

2.2.1.1. Mejora de la competitividad empresarial

Habida cuenta de que el objetivo de la normativa sobre ayudas de Estado en la Unión Europea es impedir las distorsiones de competencia entre las empresas y sectores económicos, todas las consideraciones que se refieran a incrementar la competitividad de determinadas empresas, industrias, sectores o regiones no son permisibles y por tanto dan lugar a selectividad. Las ayudas que tienen en cuenta dichos objetivos son consideradas ayudas de funcionamiento, y dan lugar a selectividad.

Es de destacar aquí que el TG admitió explícitamente la posibilidad de que los Estados miembros pudieran adoptar medidas cuyo objetivo fuese mejorar la competitividad de determinados sectores. En el asunto BAA, el TG estableció:

“115. [...] los Estados miembros, que en el estado actual del Derecho comunitario, a falta de coordinación en este ámbito, conservan su competencia en materia de política medioambiental, pueden establecer impuestos ecológicos sectoriales con el fin de alcanzar determinados objetivos medioambientales [...]

128. [...] tal opción, aunque esté motivada por el empeño por preservar la competitividad internacional de determinados sectores, no permite poner en duda la coherencia del AGL con los objetivos medioambientales perseguidos”

Es decir, los Estados Miembros son libres para regular aquellos aspectos, como los medioambientales, que no sean objeto de armonización comunitaria, incluso si los

de la admisión de objetivos externos – que desarrollaremos en el capítulo V – qué objetivos son o no admisibles, no bajo qué condiciones estos objetivos han de considerarse en el análisis, cuestión que también se desarrolla en el citado capítulo.

objetivos secundarios perseguidos se refieren al mantenimiento o la mejora de la competitividad¹⁴⁵.

Esta sentencia fue revocada por el TJUE, en el asunto C-487/06P.

El TJUE, en los apartados 86 y 88, dice lo siguiente:

86. A la luz de esta jurisprudencia, debe llegarse a la conclusión de que el Tribunal de Primera Instancia infringió el artículo 87 CE, apartado 1, tal como ha sido interpretado por el Tribunal de Justicia, al declarar, en el apartado 115 de la sentencia recurrida, que, en la ponderación de los diversos intereses contrapuestos, los Estados miembros pueden definir sus prioridades en materia de protección del medio ambiente y determinar, en consecuencia, los bienes o servicios que deciden someter a un impuesto ecológico, por lo que la circunstancia de que semejante impuesto no sea aplicable a todas las actividades similares que tengan un impacto comparable sobre el medio ambiente, no permite considerar que las actividades similares, no sujetas a ese impuesto ecológico, gozan de una ventaja selectiva.

87. Como ha señalado el Abogado General en el punto 98 de sus conclusiones, este planteamiento, basado únicamente en la consideración del objetivo medioambiental perseguido, excluye, a priori, la posibilidad de calificar de «ventaja selectiva» la no sujeción de operadores que se encuentran en situaciones comparables con respecto al objetivo perseguido, y ello independientemente de los efectos de la medida fiscal de que se trata, a pesar de que el artículo 87 CE, apartado 1, no distingue según las causas o los objetivos de las intervenciones estatales, sino que las define en función de sus efectos.

88. Esta conclusión se impone sobre todo a la luz del apartado 128 de la sentencia recurrida, según el cual, pueden estar justificadas posibles incongruencias en la definición del ámbito de aplicación del AGL en relación con los objetivos medioambientales perseguidos, incluso si tales incongruencias están motivadas por objetivos ajenos a la protección del medio ambiente, como el empeño por preservar la competitividad internacional de determinados sectores...

De estos considerandos se deduce que el problema no es tanto que entre los objetivos de la medida conste el empeño por preservar la competitividad internacional, pese a

¹⁴⁵ Como dice BARTOSCH (2010) “*Is there a need for a rule of reason in European State Aid Law?...*”, *op.cit.* pág. 734 “[in this ruling] the judges granted a maximum of freedom to the Member States to pursue the different goals of their various national policies and did not establish any boundaries to such freedom, even allowing the express desire to enhance the competitiveness of certain economic sectors.

lo que pueda parecer en una primera lectura, sino el hecho de que exista una incongruencia en la definición del alcance de la medida con el objetivo medioambiental que pretende conseguir, como dice el considerando 86, ya que la persecución de dicho objetivo no permite definir el alcance de la medida como se quiera, sino como resulte de las exigencias de dichos objetivos. El hecho de que la causa de dicha incongruencia sea económica no es relevante, ya que conforme a la doctrina de los efectos las causas de introducción de la medida no se tienen en cuenta para la calificación de la medida como ventaja.

Si ello es así, cabe plantearse entonces si el fomento de la competitividad puede ser considerado como un objetivo. LÓPEZ LÓPEZ¹⁴⁶ dice que este criterio es dudoso, ya que el art. 107 del TFUE no prohíbe a los Estados Miembros adoptar medidas para fomentar la competitividad de las empresas, siempre que la medida no discrimine a las que están en una situación similar legal y fáctica, lo que no implica a todas las empresas, sino las que sean competidoras, bajo el punto de vista del autor. Así, se refiere a las medidas adoptadas en Italia para fomentar la competitividad del sector bancario, que no se consideraron selectivas por este objetivo, sino por el hecho de que fortalecieron la competitividad sólo de parte de las empresas que estaban en situación legal y fáctica comparable, en lugar de todas ellas¹⁴⁷.

De la opinión de este autor no debe concluirse, a mi juicio, que en caso de afectar a todas las empresas que estuvieran en la misma situación la medida no hubiera sido selectiva, ya que el objetivo de mejorar la competitividad es un objetivo general, que no cabe limitar por tanto a un círculo determinado de empresas. Bajo este punto de vista, la medida que buscase dichos objetivos sería siempre selectiva si no afectara a la totalidad de las empresas, ya que la persecución de un mayor beneficio a través de la mejora en la competitividad es común a todas las empresas.

Por tanto, la conclusión que en mi opinión cabe extraer es que por tratarse de un objetivo general, la mejora de la competitividad de las empresas no puede equipararse

¹⁴⁶ LOPEZ LOPEZ (2010) "*General Thought on Selectivity ...*", op.cit. pgs 815

¹⁴⁷ As C-148/04, Unicredito Italiano - Agenzia delle Entrate, Ufficio Genova 1, y C-66/02 Italia – Comisión

a los objetivos medioambientales, sociales o culturales, para los que sí es posible determinar un alcance de beneficiarios más reducido que el general, en función precisamente de los objetivos de dicha medida.

Cuestión distinta, sin embargo, es hasta qué punto cabe admitir objetivos externos cuando existe afectación de la competencia, y hasta qué grado de afectación sería admisible, dado que no es imaginable una medida completamente neutra respecto a la competencia. A este respecto, entiendo que cabría distinguir entre que el sistema persiga, aun como objetivo primario o secundario la alteración en las condiciones de competencia de un determinado sector – aspecto que hemos visto –, y otro distinto que el sistema consiga, sin que ello sea un objetivo secundario, sino de forma indirecta, una cierta alteración en la posición competitiva de las empresas afectadas.

El segundo caso presenta mayores problemas, porque es difícil encontrar una medida que incluso sin plantearse objetivos secundarios de competitividad sea neutral completamente respecto a ésta. En mi opinión, el hecho de que los efectos sobre la competencia sean accidentales e insignificantes, no siendo perseguidos, no invalida el objetivo del sistema o de la medida. Cualquier medida que confiera ventaja a determinadas empresas fortalece su posición competitiva, incluso aunque sea completamente no intencionada. Como dice BARTOSCH¹⁴⁸, si los simples efectos sobre la competencia bastaran, entonces deberíamos tener serias dudas acerca de si puede existir alguna medida estatal que otorgue ventajas directas o indirectas que pudiera escapar del control de la prohibición de ayudas de Estado. Esquemas que, v.gr., otorgan ayudas a los propietarios de los edificios en ruinas para rehabilitarlos, gravando incluso el incremento de valor obtenido tras las obras, no pueden excluir que conlleve una ventaja competitiva para todos aquéllos que llevan a cabo dichos trabajos.

El problema es, en todo caso, que admitir esta posibilidad puede dar lugar a abrir la puerta a posibles abusos de los Estados Miembros, que presenten una medida sin mencionar los efectos sobre la mejora de la competitividad de las empresas.

¹⁴⁸ BARTOSCH (2010) *“Is there a need for a rule of reason...”* pág 749

BARTOSCH¹⁴⁹ dice que la Comisión y el TJUE han de investigar la totalidad de los esquemas que se les presentan y analizarlos conforme a los objetivos que persiguen. De aquí, la mera ausencia de cualquier mención explícita de un objetivo impermisible en una declaración de intenciones o la historia legislativa no será suficiente como tal para llegar a una conclusión positiva. Si los efectos sobre los competidores son obvios, algo que puede ser deducido de la existencia de una reclamación y el grado de información aportada por ésta, entonces puede deducirse que los objetivos secundarios están presentes y no son aceptables para un control eficiente de ayudas de Estado.

2.2.1.2. Fomento de las exportaciones

Un segundo objetivo no permisible sería el fomento de las exportaciones¹⁵⁰, ya que éste incide directamente sobre los intercambios intracomunitarios.

El apartado 18 de la Comunicación de 1998 no deja lugar a dudas en cuanto a este criterio de la Comisión:

“18. [...] Con arreglo a una práctica y a una jurisprudencia perfectamente asentadas, se consideran constitutivas de ayuda las medidas fiscales que tengan principalmente por efecto favorecer a uno o varios sectores de actividad. Lo mismo puede decirse de las medidas que favorezcan exclusivamente a los productos nacionales exportados¹⁵¹. Por otra parte, la Comisión considera ayuda cualquier medida dirigida al conjunto de sectores sometidos a la competencia internacional¹⁵²...”

Para la Comisión, por consiguiente, son constitutivas de ayudas todas aquellas medidas que benefician exclusivamente a los productos nacionales exportados¹⁵³.

2.2.2. Objetivos permisibles

¹⁴⁹ BARTOSCH (2010) “*Is there a need for a rule of reason...*” pág 751

¹⁵⁰ En sentido amplio, e.d., tanto exportaciones a terceros países como entregas a Estados miembros

¹⁵¹ La expresión está transcrita literalmente de la sentencia del TJUE As. 6/69 y 11/69 Comisión/Francia, aptdos 20-21 STJCE de 10.12.1969

¹⁵² Decisión 97/239/CEE de la Comisión, de 4 de diciembre de 1996, en el asunto Maribel bis/ter

¹⁵³ Vid el capítulo IV, donde se desarrollan más ampliamente las ayudas a la exportación.

Al margen de los objetivos señalados por la Comunicación de 1998, son de destacar, en primer lugar, los objetivos ecológicos, que el TJUE acepta en la sentencia *Adria-Wien*. La sentencia declaró la medida selectiva, no porque persiguiera objetivos ecológicos – lo que se aceptó explícitamente – sino porque la forma de implementar éstos por la *Energieabgabenvergütungsgesetz* no se consideró que reflejase dichos objetivos.

Los objetivos sociales son más dudosos. En la sentencia del asunto *Maribel bis/ter*, así como en la sentencia *Kimberly Clark*, para el TJUE la medida era selectiva porque excluía determinados sectores económicos de su ámbito de aplicación, y no por la finalidad social de las medidas, si bien la delimitación de éstos puede resultar problemática.

2.3. Objetivos formales y objetivos reales subyacentes.

Esta distinción es clave para determinar la existencia de selectividad. Por un lado, los objetivos formales son explícitos, e.d., son aquéllos que expresamente persigue la medida. Los objetivos reales, sin embargo, son aquéllos que consigue la ejecución de la medida, y que pueden o no coincidir con los formalmente buscados.

Así, en *Adria-Wien*, v.gr., los objetivos explícitos son ecológicos: reducir la contaminación¹⁵⁴, si bien los objetivos reales son, además, mejorar la competitividad de las empresas de los sectores manufactureros¹⁵⁵. Son asimismo ecológicos los objetivos formales del As. BAA¹⁵⁶, si bien los objetivos reales son también preservar

¹⁵⁴ As. C-143/99, *Adria-Wien*, aptdo 31 “*Procede señalar a este respecto, que las exigencias de la protección del medio ambiente pueden constituir un objetivo en virtud del cual algunas ayudas de Estado pueden ser declaradas compatibles con el mercado común (véase, en particular, la comunicación de la Comisión relativa a las directrices comunitarias sobre ayudas estatales en favor del medio ambiente, DO 1994, C 72, p. 3)*”.

¹⁵⁵ As. C-143/99, *Adria-Wien*, aptdo 54 “*Por lo demás, como ha señalado acertadamente la Comisión, de la exposición de motivos del proyecto que dio lugar a la legislación nacional controvertida en los procedimientos principales se desprende que la concesión de condiciones ventajosas al sector de las empresas productoras de bienes corporales estaba destinada a garantizar su competitividad, en particular dentro de la Comunidad*”

¹⁵⁶ As. C-487/06, BAA, aptdo 22 “*el AGL sólo gravará la explotación comercial de roca, arena y grava utilizadas como áridos. No gravará estos materiales si se utilizan con otros fines. El AGL sólo se percibirá sobre los áridos vírgenes. No se percibirá sobre los áridos extraídos como subproductos o*

la competitividad internacional de determinados sectores¹⁵⁷.

Como veremos en un epígrafe posterior de este mismo capítulo, al cual nos remitimos¹⁵⁸, los objetivos reales subyacentes de la medida se determinan a través de un análisis de la misma en términos de objetivos, y se producen cuando dicha medida viola el principio de proporcionalidad, extendiendo su ámbito subjetivo a situaciones que son innecesarias en términos de objetivos. En tales casos, que ENGELEN y GUNN¹⁵⁹ denominan *overinclusive measures*, entendemos que existe un objetivo real subyacente, distinto del que persigue explícitamente la medida, y que generalmente es incrementar la competitividad de las empresas afectadas.

2.4. Compatibilidad con la teoría de los efectos.

Como venimos diciendo en los dos capítulos anteriores, la que denominamos teoría o doctrina de los efectos establece que el concepto de ayuda es un concepto objetivo que está en función únicamente de si una medida estatal confiere o no una ventaja a una o varias empresas¹⁶⁰, sin que el carácter social o fiscal¹⁶¹ basten *de entrada* o *sean suficientes* para excluir la consideración de ayuda de Estado. Es decir, establece pura y simplemente la objetividad de los efectos de la medida para determinar la existencia de ventaja selectiva, siendo irrelevantes los motivos que haya tenido el ente público para implantar la medida, y en consecuencia los objetivos que dicha medida persiga.

residuos de otros procesos (áridos secundarios) ni sobre los áridos reciclados”

¹⁵⁷ Vid aptdo 128 As. T-210/02 BAA – Comisión

¹⁵⁸ Epígrafe 3.4.3. *infra*

¹⁵⁹ ENGELEN y GUNN (2013) “*State Aid: Towards a Theoretical Assessment Framework*”, pág. 148 se trataría de *overinclusive measures*.

¹⁶⁰ Sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 27 de enero de 1998, Ladbroke Racing/Comisión, T-67/94, Rec. p. II-1, apartado 52

¹⁶¹ Sentencia del TJUE de 2 de julio de 1974, Italia/Comisión 173/73, apartado 28: “*que, por consiguiente, ni el carácter fiscal ni el fin social que pueda tener la medida controvertida son suficientes para situarla fuera del ámbito de aplicación del artículo 92*”; *ibíd.* Sentencia del TJUE de 17 de junio de 1999, Bélgica/Comisión, “Maribel, C-75/97, apartado 25: “*25 El carácter social de esas intervenciones estatales no basta para que escapen de entrada [d’emblée, en la versión auténtica francesa] a la calificación de ayudas en el sentido del artículo 92 del Tratado*”.

Del análisis de la jurisprudencia del TJUE podemos extraer las conclusiones siguientes, como establecen los asuntos 173/73, Italia – Comisión y 310/85, Deufil:

- a) La finalidad del artículo 92 TCE es evitar que los Estados Miembros otorguen ayudas de Estado selectivas, ya que éstas alteran la competencia y perjudican los intercambios¹⁶².
- b) De lo anterior se deduce que el art. 92 “*no establece una distinción según las causas o los objetivos de las intervenciones estatales, sino que las define en función de sus efectos*”¹⁶³. E.d., para calificar una medida de ayuda no han de tenerse en cuenta las causas u objetivos que motivan las intervenciones estatales, sino tan sólo sus efectos sobre la competencia y los intercambios entre Estados Miembros. En sentencias posteriores el TJUE amplía aún más el papel de los efectos, extendiéndolo incluso a la técnica legislativa empleada para definir la medida, y no tan sólo a las causas de introducción de la medida¹⁶⁴.

¹⁶² STJCE de 24/2/1987, Deufil – Comisión, As. 310/85, aptdo 8 “*Como declaró este Tribunal, en su sentencia de 2 de julio de 1974 (Italia contra Comisión, 173/73), el artículo 92 pretende evitar que se perjudiquen los intercambios comerciales entre los estados miembros a través de ventajas concedidas por las autoridades públicas que, bajo diversas formas, falseen o amenacen falsear la libre competencia favoreciendo a determinadas empresas o producciones*”

¹⁶³ Entre otros, los As. C-56/93, Bélgica – Comisión (Gasunie), aptdo 3; C-241/94, Francia – Comisión, aptdo 20; C-480/98, España – Comisión, aptdo 16; C-382/99, Países Bajos – Comisión, aptdo 61; C-5/01 Bélgica – Comisión, aptdo 45; C-409/00, España – Comisión, aptdo 46;

¹⁶⁴ Así, en el As. C-487/06P, British Aggregates Association – Comisión, STJCE de 22/12/2008, aptdo 89, el TJUE dice, refiriéndose al As. Adria-Wien, que “*esta última sentencia versaba no sobre la delimitación del ámbito de aplicación material de un impuesto ecológico, como en el caso de autos, sino sobre la exención parcial del pago de tal impuesto concedida a una determinada clase de empresas. En efecto, el artículo 87 CE, apartado 1, define las intervenciones estatales en función de sus efectos y, por lo tanto, independientemente de las técnicas utilizadas*”. Es decir, se refiere a la utilización de la técnica legislativa de calificación de la medida como no sujeta o exenta. Igualmente, en el As. C-279/08P, relativo al régimen comercial de las emisiones de óxido de nitrógeno (NOx), en el aptdo 51 de la sentencia de 8/9/2011 el TJUE reitera que “*el artículo 87 CE, apartado 1, define las intervenciones estatales en función de sus efectos y, por lo tanto, independientemente de las técnicas utilizadas por los Estados miembros para llevar a cabo sus intervenciones*”. En la sentencia del TJUE de 15/11/2011, As. 106/09P Comisión y Reino de España- Gibraltar y Reino Unido, dice el TJUE que “*la Comisión sostiene que el Tribunal de Primera Instancia infringió los principios relativos a la interpretación del concepto de ayuda de Estado, según los cuales las medidas nacionales deben ser examinadas considerando sus efectos y no el objetivo perseguido o una determinada técnica jurídica*”

- c) En consecuencia, los objetivos generales, sociales, económicos... perseguidos por las autoridades no obstan a la existencia de ayudas de Estado. Es importante señalar el matiz que introduce el TJUE en algunas de sus sentencias, diciendo que dichos objetivos no bastan para que escapen “*desde un principio*” o “*automáticamente*” a la calificación de ayudas de Estado.

El problema que se plantea en sede de selectividad es si resulta compatible dicha teoría con la doctrina Adria-Wien, que sí considera la existencia de los objetivos a la hora de determinar si los destinatarios están en la misma situación.

BARTOSCH¹⁶⁵ entiende que no existe incompatibilidad entre la doctrina de los efectos y la doctrina Adria-Wien, basada en los objetivos. Al respecto, esgrime los siguientes argumentos:

En primer lugar, los objetivos aparecen en sede de selectividad, para justificar la medida por la naturaleza del sistema¹⁶⁶. Ello en principio, señala BARTOSCH, implica la vigencia de la doctrina Adria-Wien, dado que es imposible rechazar la existencia de un enfoque basado en los objetivos y al mismo tiempo aceptar la relevancia de dichos objetivos cuando se refiere al test de la justificación por la naturaleza del sistema

En segundo lugar, en una serie de sentencias el TJUE se refiere a los objetivos de la medida, sin que de su lectura se deduzca que la persecución de determinados de éstos hace la medida materialmente selectiva. Así, en Gasunie¹⁶⁷ el TJUE, tras recordar que el artículo 92 del Tratado no distingue según las causas o los objetivos de las

[...]el planteamiento del Tribunal de Primera Instancia, basado únicamente en la consideración de la técnica jurídica utilizada por el proyecto de reforma fiscal, no permite examinar los efectos de la medida fiscal en cuestión y excluye, a priori, la posibilidad de calificar de «ventaja selectiva» la inexistencia de imposición por lo que respecta a las sociedades extraterritoriales”

¹⁶⁵ BARTOSCH (2010) “*Is there a need for a rule of reason in European State Aid Law?...*” págs 737-740

¹⁶⁶ Vid As. C-487/06P, BAA – Comisión, aptdos. 87 – 88, en que el TJUE expresamente se refiere a la doctrina de los efectos, pero cita el aptdo 54 de la sentencia Adria-Wien, en relación con la justificación por la naturaleza del sistema.

¹⁶⁷ As. C-56/93, Bélgica – Comisión

intervenciones que en él se contemplan, sino que las define en función de sus efectos, dice que *“cuando una práctica se justifica objetivamente por motivos comerciales, el hecho de que responda igualmente a un objetivo político no implica que constituya una ayuda de Estado en el sentido del artículo 92 del Tratado”*, de donde deduce BARTOSCH que el hecho de que un esquema sirva para implementar una determinada política de un Estado Miembro no la convierte automáticamente en materialmente selectiva.

Pero, por fin, para BARTOSCH la repetida frase del TJUE de que el carácter social de la medida no basta para que ésta escape desde un principio a la calificación de ayuda de Estado no es incompatible con el hecho de aceptar en principio que los objetivos perseguidos por un Estado Miembro hayan de tenerse en cuenta al evaluar si un esquema es materialmente selectivo¹⁶⁸. En *Adria-Wien* el TJUE expresó su deseo de aceptar los objetivos ecológicos de la Ley cuestionada, pero tuvo que concluir que la diferenciación entre el sector manufacturero y el sector servicios no constituía una implementación lógica de dicho objetivo. En *Kimberly Clark*¹⁶⁹ el TJUE no entendió que el hecho de que el *Fons National de l'emploi* persiguiese objetivos de política social bastara para clasificarla inmediatamente como materialmente selectiva. Simplemente se consideró que era insuficiente para descartar dicha conclusión desde el principio. Igualmente, en el asunto *Maribel*¹⁷⁰, el TJUE no entendió que fuera perjudicial que un esquema determinado persiguiese determinados objetivos, sino que la implantación de dicho esquema no reflejaba adecuadamente dichos objetivos. En definitiva, para BARTOSCH, no existe incompatibilidad entre la doctrina de los efectos y la doctrina *Adria-Wien*.

En mi opinión, no existe una exclusión radical entre la doctrina de los efectos y la doctrina *Adria-Wien*; antes bien, existe la posibilidad de una interpretación

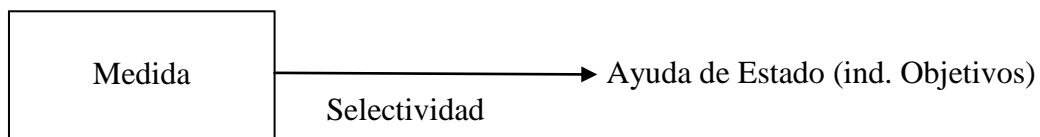
¹⁶⁸ V.gr. As. C-241/94, Francia – Comisión, aptdo 21, al que se refiere Bartosch. En palabras de este autor, *“This statement is however in no way incompatible with the acceptance on principle of objectives pursued by a Member State to be taken into account when assessing whether a given scheme is materially selective”*

¹⁶⁹ As. C-241/94, aptdo 21

¹⁷⁰ As. C-75/97, Bélgica – Comisión

sistemática. En la doctrina de los efectos el objetivo de la medida es externo. Aquí el objetivo no define que la ayuda de Estado sea selectiva o no; simplemente se toma el objetivo para eximir la ayuda de Estado. Sin embargo, en Adria-Wien el objetivo es interno; sirve para calificar la ayuda como selectiva o no.

Es decir, la diferencia estaría en que según la doctrina de los efectos:



Y según la doctrina Adria-Wien:

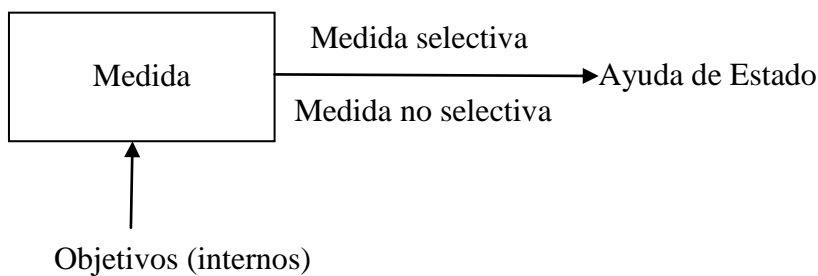


Tabla 2. Compatibilidad entre la teoría de los efectos y la doctrina Adria-Wien

Por tanto, en mi opinión, no habría incompatibilidad entre ambas teorías, ya que operan en planos diferentes. En sede de selectividad la teoría de los objetivos opera ex ante, seleccionando los destinatarios, en tanto que la teoría de los efectos operaría ex post facto: una vez adoptada la medida, si resulta selectiva – lo que puede ser incluso aplicando el test anterior – dicho carácter no se pierde por el hecho de que persiga objetivos sociales.

3. COMPARABILIDAD DE SITUACIONES.

El segundo paso del iter procedimental, como más arriba hemos visto— una vez establecido el objetivo perseguido por la medida – es llevar a cabo un análisis de comparabilidad, e.d., identificar el conjunto de empresas que están en situación fáctica y jurídica comparable. Para ello, en primer lugar, expondremos una serie de consideraciones generales acerca de la comparabilidad de situaciones en Derecho Comunitario¹⁷¹, referidas al principio de no discriminación, y en el siguiente apartado nos referiremos a la comparabilidad en sede de ayudas de Estado.

3.1. Aspectos generales de la comparabilidad de situaciones en Derecho Comunitario

La comparación es una operación cuya finalidad es hacer aparecer los elementos de una similitud o de una diferencia esencial entre todas las situaciones.

El TJUE emplea de dos formas el término “comparable”, ya que sirve tanto para caracterizar lo que puede ser comparado como para calificar lo que es similar. El término se utiliza tanto para caracterizar el método de apreciación de dos o más situaciones como para identificar el resultado de la comparación. Bajo la primera acepción, las situaciones comparables pueden ser similares o diferentes; si no son comparables, son diferentes por la sencilla razón que no pueden ser comparadas. La imposibilidad de comparar, por tanto, hace inaplicable el principio de no discriminación.

3.1.1. Establecimiento de criterios de apreciación

La comparación y la calificación jurídica de las situaciones resultantes descansan necesariamente sobre el establecimiento de criterios de apreciación, que permiten esclarecer cuándo dos situaciones son semejantes. Estos identifican un *tertium*

¹⁷¹ Seguimos en este apartado a HERNU “*Principe d’égalité et principe de non-discrimination dans la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes*”

comparationis. Su función es por tanto determinar a la vez lo que debe compararse y lo que es esencialmente similar o diferente.

Estos criterios de apreciación deben ser objetivos y pertinentes.

- Su objetividad resulta principalmente de la adaptación de la medida a la realidad. El TJUE ha establecido que las decisiones de la Alta Autoridad deben *“descansar sobre criterios exclusivamente objetivos, conforme al principio de igualdad consagrado por el Tratado (CECA)”*. La objetividad es determinante por el respeto a los principios de igualdad y de no discriminación. El problema consiste entonces en saber qué corresponde un criterio objetivo. El TJUE lo define en el asunto Posthumus¹⁷²: *“El concepto de «criterios objetivos» [...] se refiere a criterios objetivamente verificables, fijados con carácter general y con antelación, que sean independientes de la voluntad de los productores interesados y que estén relacionados con las características de la explotación de que se trata o de las actividades [...] que en ella se ejercen”*.

Objetivo significa igualmente, no prohibido por el derecho, por lo que han de identificarse previamente los criterios cuya utilización está a priori prohibida.

- En cuanto a la pertinencia, para el TJUE un criterio de apreciación es pertinente cuando la medida examinada se adecúa a sus antecedentes objetivos y corresponde a la lógica del sistema jurídico. La relación competencial proporciona un buen ejemplo de criterio pertinente de apreciación ya que corresponde a la lógica de funcionamiento de un mercado común sometido al principio de la libre confrontación de la oferta y la demanda¹⁷³.

La comparación de las situaciones tratadas, a fin de calificarlas de similares o diferentes, opera principalmente por referencia al objetivo o finalidad perseguida por la medida o la práctica discutida. El TJUE ha adoptado este método teleológico en su trabajo de interpretación, que impregna todo el control de la discriminación.

¹⁷² As. C-121/90, Posthumus – Oosterwoud, aptdo 14

¹⁷³ HERNU, Rémy (2003) *“Principe d’égalité...”* op.cit., pág. 336

Por otro lado, la comparación debe descansar sobre una apreciación general de las situaciones contempladas. El autor de la comparación busca la semejanza de las situaciones más que su identidad. Ha de tenerse en cuenta que la igualdad de situaciones es relativa, ya que depende de la posición que se adopte para apreciar la similitud o la diferencia de situaciones. La igualdad estricta consistiría en el tratamiento igual de situaciones iguales. Sin embargo, la operación de comparación no puede consistir en establecer exactamente la identidad o la singularidad entre todas las situaciones, ya que ello conduciría a considerar que cada situación no es comparable más que con ella misma. De aquí resulta que el problema de la igualdad de trato desemboca en un problema de valor, es decir, en determinar qué diferencias son despreciables o no para el tratamiento igual de los objetos que se toman en consideración, de forma que puedan considerarse semejantes.

Por tanto, en este primer paso ha de establecerse el conjunto de sujetos susceptible de comparación, el cual ha de hacerse conforme a criterios de apreciación objetivos y pertinentes, teniendo en cuenta la finalidad de la medida, sobre la base de una apreciación general de las situaciones contempladas.

3.1.2. Métodos de comparación

Una vez determinado el conjunto de elementos comparables, ha de decidirse cuál ha de ser el método de comparación aplicable. Los métodos principales a los que se refiere HERNU se basan en la similitud analógica de las situaciones. La analogía, dice HERNU¹⁷⁴, contempla la relación entre dos objetos de manera dinámica. Consiste en aproximar dos objetos sustancialmente diferentes pero que presentan una característica fundamentalmente común desde el punto de vista del que quiere aplicar la medida.

Los métodos de comparación que descansan en la búsqueda de analogía son, según HERNU, la semejanza y la competencia potencial; la “estandarización”, y la referencia a un modelo ficticio de comparación.

3.1.2.1. Método de semejanza y competencia potencial

¹⁷⁴ HERNU, Rémy (2003) “*Principe d’égalité...*” *op.cit.*, pág. 359

En cuanto al método de la semejanza y la competencia potencial, el TJUE dice, refiriéndose al art. 95 TCE que *“il convient donc d’interpréter de manière suffisamment souple la notion de “produits similaires”. Sont à considérer comme similaires des produits qui présentent, au regard des consommateurs, des propriétés analogues ou répondent aux mêmes besoins. C’est des lors en fonction d’un critère non d’identité rigoureuse, mais d’analogie et de comparabilité dans l’utilisation qu’il convient de déterminer le champ d’application du premier alinéa de l’article 95”*¹⁷⁵. Así, en sede de libertad de circulación de bienes, siguiendo el método teleológico, el TJUE interpreta de manera extensiva la noción de similitud o semejanza a fin de ajustar la operación de comparación a las exigencias de una libertad efectiva de circulación. La analogía consiste en establecer lo que tienen en común los objetos diferentes en cuanto a sus propiedades objetivas, e.d., en el caso del art. 95 TCE, la respuesta a una misma necesidad del consumidor. Así, Berlin¹⁷⁶ dice que *“la notion de similitude impliquerait l’idée d’un parallèle qui, se contentant d’un rapport apparent, n’est ni aussi naturel, ni aussi rigoureux que doit être la parfaite comparaison [...] une simple analogie potentielle d’utilisation suffit pour démontrer le rapport de similitude”*.

3.1.2.2. Método de estandarización.

En cuanto al método de “estandarización”, éste tiene en cuenta la realidad de manera simplificada. Para determinarla, la autoridad de comparación investiga los elementos comunes a un conjunto de situaciones singulares, que darían lugar a la definición de la situación estándar. Con ocasión del cotejo de los datos constitutivos de un caso real con el estándar, todos los elementos que se descartan son eliminados por no ser pertinentes. Sólo se retiene lo que corresponde al estándar. Dicho método de comparación de productos no se basa en la definición abstracta de la semejanza. La identificación de lo que es similar aparece con ocasión del análisis de las cualidades operadas por el juez.

3.1.2.3. Método del modelo ficticio de comparación

¹⁷⁵ As. 168/78, Comisión – Francia; STJCE de 27/2/1980, aptdo 2

¹⁷⁶ BERLIN, Dominique (1988) *“Droit fiscal communautaire”* Ed. PUF, Paris, págs. 133-134

Respecto a la referencia a un modelo ficticio de comparación, en este caso existe una relación entre la materialización propia del método de estandarización y la determinación de un caso idealizado que servirá de modelo de comparación: la apreciación de las situaciones se realiza conforme a la finalidad de unidad de mercado. El método de comparación ideal típico consiste en confrontar directamente una situación real a una situación ideal.

La jurisprudencia de ayudas de Estado proporciona un buen ejemplo de este tipo de comparación, al establecer el criterio del inversor privado, que hemos visto más arriba. En esta hipótesis, el Estado ha de comportarse como lo haría un inversor privado cuyas condiciones le hicieran comparable al organismo público cuya conducta desea evaluarse. El test de comparabilidad, como sabemos, se basa en apreciar si en circunstancias similares un inversor privado, basándose en las posibilidades de rentabilidad previsible, abstracción hecha de toda consideración de carácter social o de política regional o sectorial, se hubiera comportado de la misma forma que el organismo público, de forma que si el comportamiento en circunstancias similares de mercado hubiera sido el mismo, se entiende que no existe ayuda de Estado. La comparación toma como sistema de referencia una concepción idealizada de la economía de mercado.

3.1.3. Criterio decisorio respecto a la semejanza de situaciones

Una vez establecido el método de comparación, ha de adoptarse un criterio decisorio, respecto a si los elementos comparables son semejantes o no. A este respecto, ha de distinguirse entre las diferencias accesorias y las diferencias esenciales de situaciones.

Respecto de las diferencias accesorias de situaciones, éstas no se tienen en cuenta, ya que no ponen en entredicho la similitud de las situaciones. Su justificación se encuentra en que, en la medida de lo posible, la comparación de las situaciones se dirige por el resultado de la identidad de trato al que la regla de derecho debe tender. Si la objetividad en la determinación de las situaciones significa su apreciación concreta, el autor no toma en consideración más que los elementos pertinentes con respecto al objeto de la regla de derecho. En caso contrario, el control de la

discriminación estaría desnudo de toda eficacia¹⁷⁷. En efecto, si para proceder a la comparación hubiera que retener todos los elementos constitutivos de una situación, el control conduciría al resultado que cada situación no es comparable a ninguna otra y que ella debe, en consecuencia, ser objeto de un trato singular. La norma jurídica perdería su característica esencial: la generalidad.

Por tanto, sólo las diferencias esenciales de situaciones permiten justificar la diferenciación, para cuyo establecimiento han de determinarse criterios generales de aplicación. El TJUE ha destacado la importancia de que estos criterios generales se apliquen uniformemente a todas las situaciones de hecho. Las situaciones no pueden ser objeto de una aplicación concreta más que aplicando criterios uniformes, susceptibles de abarcar un conjunto de situaciones de hecho. La objetividad del criterio descansa pues sobre la exigencia mínima de generalidad en la aplicación de la regla y realiza un equilibrio entre uniformidad y toma en consideración de la singularidad esencial de las situaciones. En principio, por tanto, la diferencia de tratamiento no puede sostenerse más que sobre las diferencias esenciales de situaciones. La semejanza cubre las particularidades no esenciales¹⁷⁸.

Por último, en cuanto a las finalidades de la medida, en el asunto Italia – Comisión de 1963, más arriba mencionado¹⁷⁹ el TJUE inauguró la jurisprudencia según la cual el resultado de la comparación puede estar determinado por las finalidades de la medida. El Abogado General LAGRANGE proporciona una explicación:

¹⁷⁷ Así, la STJCE de 10/5/1960, As. 3/58, Barbara Erzbergbau AG y otros contra Alta Autoridad de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero, señala que *“Toute comparaison entre plusieurs entreprises doit tenir compte de la totalité des conditions dans lesquelles elles sont placées aboutirait au résultat que toute entreprise n'est comparable qu'à elle-même, la notion de "conditions comparables" et, des lors, celle de "discrimination" se trouvant ainsi vidées de leur contenu”*

¹⁷⁸ Vid As. 17/61, Klöckner-Werke AG y Hoesch AG contra Alta Autoridad de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero, pto 2 STJCE de 13/7/1962, en la que el TJUE dice *“En raison du caractère multiforme et changeant de la vie économique, il importe dans l'institution et le fonctionnement d'un mécanisme financier tendant à sauvegarder l'équilibre du marché commun, d'employer des critères clairs et objectifs applicables à une généralité de cas présentant certaines caractéristiques fondamentales comunes [...] il n'est pas possible de tenir compte de toutes les différences qui peuvent exister dans l'organisation des unités économiques...”*

¹⁷⁹ As. 13/63, Italia – Comisión, STJCE de 17/7/1963

[...] en el terreno económico, el campo de aplicación del principio es necesariamente más estrecho cuando nos encontramos en presencia de una medida intervencionista que cuando se trata del juego normal de intercambios en el marco de reglas liberales. Esto se explica fácilmente porque el intervencionismo tiene por objeto llegar a modificar el juego natural de las fuerzas económicas con fines determinados; así pues, el principio [de no discriminación] sólo tiene que ser respetado en el marco de los fines perseguidos; sólo habrá violación de dicho principio si se tratan de forma diferente dos situaciones que parecen iguales a la luz de estos fines”.

Para el TJUE “la discriminación material habría consistido en tratar, ya sea de manera diferente situaciones similares, ya sea de manera idéntica situaciones diferentes”. En todo caso, para que una mercancía pueda considerarse que se encuentra en una situación diferente, se necesita que se distinga claramente de otros productos relacionados¹⁸⁰.

En definitiva, la objetividad del criterio de la comparación de las situaciones es completamente relativa, ya que juegan conjuntamente o de manera separada el contexto de la medida, su objeto, el fin perseguido, así como las circunstancias materiales de los hechos.

3.2. Requisitos en sede de medidas fiscales selectivas

En sede de medidas fiscales selectivas, como venimos exponiendo, el apartado 41 de la sentencia Adria-Wien establece como criterio de comparabilidad, a efectos de la aplicación del art. 107 del TFUE, que las empresas objeto de comparación se encuentren “[...] en una situación fáctica y jurídica comparable habida cuenta del objetivo perseguido por la medida en cuestión”.

KURCZ y VALLINDAS¹⁸¹ son escépticos acerca de esta cláusula. Para ellos, la cláusula parece ser puramente teórica, incluso aunque pueda de hecho tener potencial para distinguir entre medidas generales y selectivas¹⁸². Sin embargo, el TJUE prefiere

¹⁸⁰ Ibídem As. 13/63: “la production d'une marchandise peut constituer un tel «secteur» dès lors que cette marchandise, selon les conceptions généralement admises, se distingue nettement d'autres produits apparentés”.

¹⁸¹ KURCZ, Bartolomiej & VALLINDAS, Dimitri (2008) “Can general measures be...selective? Some thoughts on the interpretation of a state aid definition”, págs 172 - 173

¹⁸² Así, dicen estos autores, “if the measure (for instance, a tax measure) focuses on the tax promotion

calificar las medidas como generales cuando su selectividad está justificada por la naturaleza o la estructura del sistema, siendo este enfoque, naturalmente, más estricto¹⁸³.

En el mismo sentido, ALGUACIL MARÍ¹⁸⁴ dice que tanto el Tribunal¹⁸⁵ como la Comisión¹⁸⁶ realizan comparaciones muy amplias, y normalmente referidas al conjunto de empresas de un Estado, lo que lleva normalmente a entender que están en la misma situación que el beneficiario. Por ello, se ha llegado a señalar que, a pesar del criterio teórico, el test no se ha utilizado nunca para descalificar una medida como ayuda.

Una crítica importante es la de PREK y LEFEVRE¹⁸⁷, para los que la determinación de si las empresas están en una situación comparable a la vista de un determinado objetivo encierra un fuerte elemento de subjetividad, y por ello no es adecuado como base para un enfoque de *rule of reason*¹⁸⁸.

Los caracteres de las empresas que permiten aplicar este criterio son los siguientes:

of R&D by undertakings, then it is difficult to argue that it disadvantages undertakings which do not perform any R&D. The latter are simply not in a legally or factually comparable situation in the light of the objective pursued by the measure in question, i.e., encouraging undertakings to do more R&D...

¹⁸³ La explicación es de cautela del TJUE, sostienen KURCZ y VALLINDAS: “*We may suppose that the ECJ does not want to open a Pandora’s box where all Member States try to present all possible legal and factual differentiations between undertakings in light of the objectives pursued by the measure to escape a State aid control*”.

¹⁸⁴ ALGUACIL MARÍ (2011) “*Fiscalidad de cooperativas y ayudas de Estado: parámetros para una reforma*”, págs. 58-59

¹⁸⁵ V.gr. el citado As. Adria-Wien

¹⁸⁶ Véase por ejemplo la Decisión de la Comisión, en el caso de la exención de los holdings en Luxembourg’s Exempt 1929 Holding, de 10 julio 2006, ayuda C 3/2006

¹⁸⁷ PREK, Miro y LEFEVRE, Silvère (2012) “*The Requirement of Selectivity in the Recent Case-Law of the Court of Justice*”, págs. 340-341

¹⁸⁸ Como ejemplo citan estos autores las sentencias del TG y del TJUE acerca del As. NOx, las cuales difieren en considerar si las empresas beneficiarias de la medida estaban o no en situación comparable a tenor del objetivo de la medida.

3.2.1. Situación legal comparable

La sentencia *Adria-Wien* dice que las empresas objeto de comparación han de estar en una situación jurídica comparable, habida cuenta del objetivo perseguido por la medida en cuestión. Ello significa, en mi opinión, que ha de tenerse en cuenta la normativa legal específica por la que se rigen ambas empresas, al objeto de determinar si son o no comparables.

3.2.1.1. Forma legal de las empresas

Así, ha de tenerse en cuenta la forma legal de las empresas cuando ésta es relevante para el cumplimiento de los objetivos de la medida. En el asunto *Paint Graphos*¹⁸⁹, el TJUE resolvió una petición de decisión prejudicial planteada por la Corte Suprema di Cassazione italiana en la que se planteaba la eventual existencia de ayuda de Estado en la normativa italiana sobre las cooperativas de trabajo y empleo, la cual las exime del Impuesto sobre sociedades¹⁹⁰.

El TJUE, admitiendo que efectivamente dichas sociedades disfrutaban de una ventaja por la exención impositiva¹⁹¹, entiende, sin embargo, que las sociedades cooperativas *“se rigen por principios de funcionamiento particulares que las diferencian claramente del resto de los operadores económicos”*¹⁹². Dichas características consisten esencialmente, dice el TJUE, *“en el principio de primacía de la persona,*

¹⁸⁹ As. C-78/08, Ministerio de Economía y Finanzas c. *Paint Graphos s.coop.* y otros. STJUE de 8 de septiembre de 2011

¹⁹⁰ Respecto del régimen fiscal de las cooperativas, vid los artículos de ALGUACIL MARÍ, Pilar (2003) *“Tratamiento fiscal de las cooperativas a la luz del régimen europeo de Ayudas de Estado”*; (2005) *“Entidades de economía social y ayudas de Estado”*, y (2011) *“Fiscalidad de cooperativas y ayudas de Estado: parámetros para una reforma”*

¹⁹¹ Vid STJUE As. C-78/08, aptdo 51 *“Por otra parte, es preciso señalar que, como excepción a la regla generalmente aplicable a las personas jurídicas, los beneficios impositivos de las sociedades cooperativas de producción y de trabajo de que se trata están exentos del impuesto sobre sociedades. Por tanto, esas sociedades cooperativas disfrutaban de una ventaja fiscal a la que las sociedades con ánimo de lucro no pueden acogerse”*

¹⁹² Aptdo 55 STJUE As. C-78/08, características específicas puestas de manifiesto *“tanto por el legislador de la Unión, al adoptar el Reglamento n° 1435/2003, como por la Comisión, en su Comunicación sobre fomento de las cooperativas en Europa”*

que se refleja en disposiciones específicas relativas a las condiciones de adhesión, renuncia y exclusión de los socios”. Respecto de su gestión¹⁹³, “éstas no se gestionan en interés de inversores externos”, sino que “el control de la sociedad es asumido por sus socios a partes iguales, reflejando así la regla «un hombre, un voto». Las reservas y los activos son, por tanto, comunes e indivisibles y deben dedicarse al interés común de sus socios”. En cuanto a su funcionamiento, el TJUE destaca que, habida cuenta del principio de primacía de la persona, “éstas tienen como finalidad el beneficio mutuo de sus socios, que son al mismo tiempo, usuarios, clientes o proveedores, de modo que cada uno de ellos se beneficia de las actividades de la cooperativa en función de su participación en ella y de sus transacciones con esta sociedad”¹⁹⁴. A ello cabe añadir que las sociedades cooperativas tienen acceso limitado a los mercados de capitales, por lo que su desarrollo depende de sus fondos propios, y del crédito, si bien la remuneración de éstos es también limitada¹⁹⁵. Todo ello hace que “el margen de beneficio de este tipo específico de sociedad sea claramente inferior al de las sociedades de capital, que pueden adaptarse mejor a las exigencias del mercado”¹⁹⁶.

Por todo lo anterior, concluye el TJUE que:

“Habida cuenta de las características específicas propias de las sociedades cooperativas, es preciso, por tanto, señalar que, en principio, no puede considerarse que las sociedades cooperativas de producción y de trabajo como aquéllas de que se trata en los litigios principales se encuentren en una situación de hecho y de Derecho comparable a las de las sociedades comerciales, dado que las sociedades cooperativas actúan persiguiendo el interés económico de sus socios y mantienen con éstos una relación no meramente comercial, sino personal particular, en la que los socios están activamente implicados y tienen derecho a un reparto equitativo de los resultados económicos”¹⁹⁷.

¹⁹³ Apto 57 STJUE As. C-78/08

¹⁹⁴ Apto 58 STJUE As. C-78/08

¹⁹⁵ Apto 59 STJUE As. C-78/08

¹⁹⁶ Apto 60 STJUE As. C-78/08

¹⁹⁷ Cf. esta sentencia con los apartados 170 – 175 de la Decisión de la Comisión 210/473/UE, de 15 de diciembre de 2009, relativa a las medidas de apoyo al sector agrícola aplicadas por España tras la

Por tanto, basándose en dichas características especiales, el TJUE dice que dichas cooperativas tradicionales no están en la misma situación jurídica que el resto de compañías mercantiles. Acepta así dicho régimen como una *lex specialis* dentro del régimen del Impuesto sobre sociedades¹⁹⁸. Sin embargo, el TJUE hace la salvaguardia, al objeto de evitar el abuso de derecho, que la mera adopción de la forma cooperativa, sin cumplir los requisitos legales establecidos, hace desaparecer la diferencia entre tales tipos de sociedades¹⁹⁹. Es, por tanto, el cumplimiento de los requisitos legales lo que determina la comparabilidad o no de ambos tipos²⁰⁰. El TJUE da preferencia así al enfoque sustantivo frente al enfoque puramente formal²⁰¹.

3.2.1.2. Sectores diferenciados.

Un segundo aspecto, respecto de la situación legal comparable, se refiere al sector al que pertenecen las empresas, si éste se rige por una normativa legal específica, cuando la pertenencia al sector es relevante en términos objetivos.

En los asuntos C-66/02, Italia – Comisión, y C-148/04, Unicredito Italiano, el TJUE examinó una serie de medidas fiscales adoptadas por Italia en los años 90 (la denominada “Ley Ciampi”) destinadas a facilitar la reestructuración del sector bancario mediante fusiones entre bancos, así como a facilitar fiscalmente los traspasos a fundaciones bancarias del inmovilizado no afecto específicamente al

subida del coste del combustible.

¹⁹⁸ LUJA, Raymond (2012) “(Re)shaping Fiscal State Aid: Selected Recent Cases and Their Impact”, págs. 128 - 129

¹⁹⁹ Apto 62 STJUE As. C-78/08, “En efecto, las sociedades cooperativas de producción y de trabajo que presentasen características diferentes de las inherentes a ese tipo de sociedad no perseguirían verdaderamente una finalidad mutualista y deberían, por tanto, considerarse distintas del modelo descrito en la Comunicación de la Comisión sobre fomento de las cooperativas en Europa”

²⁰⁰ Vid, al respecto, la Decisión de la Comisión 2010/473/UE, aptdo 165, en que la Comisión pone en entredicho el carácter mutualista de las cooperativas españolas a las que afectaba el Real Decreto-Ley 10/2000, concluyendo entonces que han de someterse a comparación con las sociedades de capitales.

²⁰¹ LUJA, Raymond (2012) “(Re)shaping Fiscal State Aid...”, pág. 129; Ibíd (2013) “The Selectivity Test: The Concept of Sectoral Aid”, págs. 115-116. Ha de puntualizarse que ello se refiere a las cooperativas propiamente dichas, no a las entidades que adoptan forma cooperativa nominalmente, las cuales no estarían en situación no comparable respecto a otras empresas.

negocio bancario. La medida principal consistía en la reducción al 12,5% durante cinco años del tipo del Impuesto sobre sociedades aplicable a los bancos que realicen una fusión o una reestructuración bancaria, con ciertos requisitos. Además, se establecía la neutralidad fiscal de las operaciones de traspaso de activos antes mencionadas, así como la neutralidad fiscal, a efectos del impuesto sobre el incremento de valor de los bienes inmuebles, de las operaciones anteriores. Por último, se declaran exentas las plusvalías derivadas de la cesión a las fundaciones bancarias de las participaciones en el capital de la Banca d'Italia.

La cuestión que se plantea es si las empresas destinatarias de estas medidas constituyen están en una situación jurídica comparable respecto de otras empresas no pertenecientes al sector bancario. La Abogada General STIX-HACKL dice que *“debe comprobarse en primer lugar, como primerísima premisa, si las medidas litigiosas han de apreciarse en relación con el régimen fiscal aplicable por regla general a las operaciones de este tipo o bien si, tal como ha alegado el Gobierno italiano, constituyen un régimen fiscal general autónomo o, en su caso, un régimen fiscal específico”*²⁰². Para la Abogada General, *“el contexto general de las medidas litigiosas aboga más por apreciar éstas con arreglo al parámetro del régimen fiscal general que por considerarlas en sí mismas un nuevo régimen general o una «normalidad jurídica». Se trata de un paquete de excepciones concretas a un régimen general vigente con anterioridad dirigidas a facilitar determinadas transacciones en relación con fusiones bancarias”*.

El TJUE, en la sentencia del asunto C-66/02, siguiendo el criterio de la Abogada General dice que las medidas son selectivas, ya que

“comprenden bien una reducción o una exención impositiva, bien un aplazamiento del pago, que sólo se aplican al sector bancario y, dentro de ese sector, benefician únicamente a las empresas que realizan determinadas operaciones. Al no aplicarse a todos los operadores económicos y suponer, en realidad, una excepción al régimen fiscal ordinario, no cabe considerarlas como medidas generales de política fiscal o económica. Tales medidas fiscales deben, por tanto, considerarse prohibidas con

²⁰² Conclusiones de la Abogada General STIX-HACKL As. C-66/02, de 15 de diciembre de 2005, aptdo 49

arreglo al artículo 87 CE, apartado 1, dado que no constituyen una adaptación del régimen general a las características específicas de las empresas bancarias... ”.

En definitiva, la pertenencia a un sector específico no necesariamente implica, en sede de ayudas fiscales, que las empresas que pertenezcan al mismo estén en situación no comparable, jurídicamente, con el resto de empresas sometidas al régimen general. Sí sucederá así, se deduce de la sentencia del TJUE, cuando la medida se refiera a una adaptación del régimen general a las características específicas del sector²⁰³, de forma que establezcan una diferenciación objetiva entre dicho sector y el resto de los sectores y empresas²⁰⁴.

3.2.2. Situación fáctica comparable

El segundo requisito es que las empresas estén en situación fáctica comparable, “a la luz de los objetivos de la medida”. Es decir, las empresas son susceptibles de comparación si se encuentran en una situación de hecho similar en relación con los objetivos perseguidos por la medida, siempre que dicha situación fáctica sea determinante de la comparabilidad²⁰⁵.

Así, podemos encontrar criterios en la jurisprudencia del TJUE, como los siguientes:

²⁰³ La Abogada General STIX-HACKL se refiere a ello en estos términos (aptdo 76 CAG As. C-66/02): “Dado que las diferenciaciones en el seno de un régimen fiscal solo carecen de «carácter excepcional», y pueden por tanto ser consideradas como no selectivas, cuando tal diferenciación se deriva, por así decirlo, de la «lógica impositiva interna» de este régimen fiscal, la diferenciación introducida mediante las medidas litigiosas sólo sería selectiva si de este modo se hubiera seguido la lógica impositiva del régimen fiscal general o bien, como ha manifestado el Gobierno italiano, si se hubiera adaptado el régimen general a las características específicas de la actividad bancaria”

²⁰⁴ Conclusiones de la Abogada General STIX-HACKL, As. C-66/02, aptdo 77

²⁰⁵ Como señalan KUCZ y VALLINDAS (2008), “Can general measures be...selective?...”, “if the measure (for instance, a tax measure) focuses on the tax promotion of R&D by undertakings, then it is difficult to argue that it disadvantages undertakings which do not perform any R&D. The latter are simply not in a legally or factually comparable situation in the light of the objective pursued by the measure in question, i.e., encouraging undertakings to do more R&D...”. Es decir, si la norma trata de incentivar las actividades de I+D, no cabe señalar que sea selectiva por el hecho de que no se aplique a todas las empresas *de facto*, dado que por su naturaleza hay empresas que no pueden estar incluidas en la norma, por no ser connatural a su actividad la inversión en I+D. Cabría decir que la norma sería específica, pero que sea o no selectiva depende de que todas las que inviertan potencialmente en I+D estén incluidas.

- Volumen de ventas, o condición de PYME, cuando ésta es relevante para alcanzar los objetivos de la medida²⁰⁶
- Pertenencia al mismo sector, que no exige normativa legal específica²⁰⁷
- Actividad realizada por las empresas
- Daño al medio ambiente²⁰⁸
- Cumplimiento de determinados requisitos contenidos en la norma²⁰⁹

La comparabilidad de sociedades en función de los objetivos plantea determinadas cuestiones, que abordaremos a continuación. Las cuestiones se refieren a la residencia de las sociedades; a la necesidad o no de que las empresas sean competidoras, así como a la determinación del círculo de beneficiarios en función de los objetivos de la medida.

3.2.2.1. No relevancia de la residencia fiscal

En el capítulo anterior dijimos que el *benchmark* aplicable habría de ser el del Estado miembro, lo que confirmó el TG en el asunto Salzgitter²¹⁰, en el que la Comisión, en sede de ventaja, aplicó el ordenamiento jurídico alemán. En los considerandos 81 y 82 de la citada sentencia, el TG estableció lo siguiente:

“81...para determinar lo que constituye una carga fiscal «normal», en el sentido de la referida jurisprudencia, no se puede efectuar un examen comparativo de las normas fiscales aplicables en todos los Estados miembros [...]

²⁰⁶ Vid, v.gr., As. C-409/00 Renove II; v.t. As. C-200/97, Ecotrade

²⁰⁷ Vid, v.gr., As. C-6/97, Italia – Comisión (Transportistas italianos); v.t. As. C-75/97, Maribel bis/ter

²⁰⁸ Así, v.gr., en Adria-Wien las empresas estaban en situación legal comparable, pero fáctica también, ya que el daño al medio ambiente lo producen tanto las pertenecientes al sector primario como secundario y terciario.

²⁰⁹ V.gr., vid los As. Demesa, C-183/02 y Ramondín, C-186/02, en que los requisitos eran ser empresa de una determinada dimensión, invertir una determinada cantidad en un tiempo establecido...

²¹⁰ As. T-308/00, Salzgitter AG – Comisión, STPI de 1 de junio de 2004, aptdos 81-82

82 Por consiguiente, la Comisión, acertadamente, sólo examinó la ventaja derivada de las medidas del artículo 3 de la ZRFG en relación con el régimen tributario general alemán...”.

Ahora bien, de ello no se sigue necesariamente que las empresas destinatarias de la ayuda hayan de ser residentes en el Estado miembro, como consideró el TG en el asunto C-169/08²¹¹, referido al impuesto sobre las escalas turísticas en Cerdeña.

Los hechos que dieron lugar a la sentencia, resumidamente, son los siguientes: la región de Cerdeña estableció un impuesto sobre escalas turísticas de barcos y aeronaves en los puertos y aeropuertos de Cerdeña, la cual no se exigía a los residentes en Cerdeña – condición del sujeto pasivo era ser no residente – que se devengaba por cada escala realizada. El objetivo del impuesto era reducir la contaminación producida por dichos medios de transporte.

El TG concluyó que en términos de objetivos, toda nave o aeronave que toque puerto o aeropuerto era susceptible de contaminar, al margen de que la empresa propietaria (o el particular) fuera o no residente en Cerdeña. Por tanto, el hecho de que el *benchmark* que se aplique sea el del Estado miembro – en este caso, la normativa local de Cerdeña – la no sujeción de los operadores residentes otorga a éstos una ventaja selectiva. El TG lo establece así en los apartados 62 a 64 de la sentencia:

62. De este modo, procede declarar, habida cuenta de las características del impuesto regional sobre las escalas turísticas, que las empresas que tienen su domicilio fiscal fuera del territorio regional se encuentran, respecto del marco jurídico de referencia, en una situación fáctica y jurídica comparable a las establecidas en ese mismo territorio.

63. Como se desprende de los apartados 36 y 37 de la presente sentencia, ha de señalarse que, considerando el carácter y la finalidad del referido impuesto, todas las personas físicas y jurídicas que se benefician de servicios de escala en Cerdeña se encuentran, contrariamente a lo que afirma la demandada en el litigio principal, en una situación objetivamente comparable independientemente del lugar en que residen o están establecidas. Por consiguiente, la medida no puede considerarse general, ya que no se aplica a todos los operadores de aeronaves y embarcaciones de recreo que hacen escala en Cerdeña.

²¹¹ Presidente del Consiglio dei Ministri - Regione Sardegna

64. Por lo tanto, una normativa tributaria como la controvertida en el litigio principal constituye una medida de ayuda de Estado en favor de las empresas establecidas en Cerdeña.

Los objetivos, por tanto, son los que determinan la configuración del tributo. La ventaja selectiva se obtiene, por tanto, cuando la determinación legal no respeta las exigencias de los objetivos de la medida.

No obsta a ello que la no sujeción se aplique a los operadores residentes frente a los no residentes, ya que de haberse configurado el supuesto de no sujeción de forma contraria – es decir, declarando no sujetos a los no residentes – éstos hubieran sido los que obtendrían la ayuda. Así, en el asunto Gibraltar²¹², v.gr., el TJUE entendió que la exención de que gozaban determinadas empresas no residentes confería a las medidas fiscales introducidas un carácter selectivo.

100 Dicho régimen [el que pretende introducir Gibraltar] se caracteriza, por una parte, por la combinación del impuesto sobre el número de empleados y del BPOT como únicas bases imponibles, acompañadas del requisito de obtención de beneficios cuyo límite máximo de imposición se establece en el 15 % y, por otra parte, por la inexistencia de una base imponible de aplicación general que prevea una imposición de todas las sociedades contempladas por el referido régimen.

101 Teniendo en cuenta las características del antedicho régimen, recordadas en el apartado precedente, se observa que el régimen controvertido, al combinar esas bases, aun cuando éstas se basan en criterios, por sí mismos, de carácter general, lleva a cabo, de hecho, una discriminación entre sociedades que se encuentran en una situación comparable tomando en consideración el objetivo perseguido por el proyecto de reforma fiscal, a saber, la introducción de un sistema general de imposición para todas las sociedades establecidas en Gibraltar.

102 De este modo, la combinación de esas bases imponibles no tiene únicamente como consecuencia conducir a una imposición que depende del número de empleados y de los locales ocupados, sino que además excluye totalmente de cualquier imposición, debido a la inexistencia de otras bases imponibles, a las sociedades extraterritoriales, pues éstas no tienen empleados y tampoco ocupan local alguno.

Por tanto, cabe concluir que la residencia fiscal en el Estado miembro de las empresas destinatarias de la ventaja no es condición necesaria para la existencia de selectividad.

²¹² Asunto C-106/09P

3.2.2.2. Competencia en el mercado

El segundo problema que se plantea en esta sede, en mi opinión, es si es necesario, para que las empresas puedan ser comparables, que sean competidoras entre sí, y por tanto que se desenvuelvan en el mismo mercado.

3.2.2.2.1. Posturas favorables a la competencia empresarial

En sede de libre circulación de mercancías la respuesta es afirmativa. Como señala HERNU²¹³, se trata de un criterio lógico para la aplicación de la prohibición de la discriminación en el marco de las reglas de competencia. Asimismo TRIDIMAS²¹⁴ dice que para determinar si los productos o empresas están en situación comparable, el TJUE ha de recurrir normalmente al criterio de la competencia²¹⁵ en el mercado.

Por tanto, para que dos productos o empresas estén en una situación comparable es necesario, primero, que se desenvuelvan en el mismo mercado de referencia, y dentro de éste, es suficiente, en principio, que sean potenciales competidores²¹⁶. Sin embargo, estas nociones están imbricadas fuertemente:

²¹³ HERNU, Rémy (2003) “*Principe d’égalité...*” *op.cit.*, pág. 343. Las sentencias que siguen no se refieren estrictamente a ayudas de Estado, pero sus conclusiones son, en mi opinión, plenamente generalizables.

²¹⁴ TRIDIMAS (2006) “*The general principles...*”, pg. 51

²¹⁵ Así, en la Sentencia del Tribunal de Justicia de 25 de octubre de 1978. Royal Scholten-Honig (Holdings) Limited contra Intervention Board for Agricultural Produce; As 103/77, aptdos 28-29 el TJUE dice, refiriéndose a la comparación entre la isoglucosa y el almidón “*it must therefore be ascertained whether isoglucose is in a situation comparable to that of other products of the starch industry, in particular in the sense that they can be substituted for isoglucose in the specific use to which the latter product is normally put. 29 It is clear that there is no competition between starch and isoglucose or between isoglucose and the other products derived from starch except possibly glucose*”

²¹⁶ As. 319/81 Comisión – Italia. STJCE de 15 de marzo de 1983, aptdo 16: “*Como ha reconocido el Tribunal de Justicia en repetidas ocasiones, entre otras en las sentencias de 27 de febrero de 1980, Comisión/Francia (168/78), Comisión/Italia (169/78) y Comisión/Dinamarca (171/78), entre todos los aguardientes existe un número indeterminado de bebidas que deben calificarse como productos similares a efectos del párrafo primero del artículo 95 y, aun en los casos en los que no fuera posible reconocer un grado suficiente de similitud entre los productos afectados, entre todos estos aguardientes existen, no obstante, rasgos comunes lo bastante acusados como para admitir la existencia de una relación de competencia al menos parcial o potencial. Esta afirmación basta para deducir que su tributación respectiva no debe tener un efecto protector de la producción nacional. A*

En cuanto a la determinación de cuál es el mercado de referencia, sobre el que descansa la comparación de las situaciones, la jurisprudencia no da una definición del mismo. La sentencia Continental Can²¹⁷, v.gr., señala que *“la delimitación del mercado de referencia es de una importancia esencial, dado que las posibilidades de competencia sólo pueden apreciarse en función de las características de los productos de referencia, que les hagan particularmente idóneos para satisfacer necesidades constantes y poco intercambiables con otros productos”*.

- En el caso de las empresas, el TJUE considera, bien su producción²¹⁸ o su estructura legal²¹⁹, a la vista de determinar si las posiciones competitivas son comparables.
- En el caso de productos, el TJUE considera si los productos en cuestión cumplen la misma función y por tanto pueden ser sustituidos uno por el otro. Cuando los productos son intercambiables, están en una posición competitiva comparable, y deberían, en principio, ser tratados de la misma manera.

Esta característica de los productos, que sean intercambiables o sustitutivos – en términos microeconómicos – es lo que define la noción de mercado de referencia, que por tanto se tiene en cuenta respecto de los productos. Así, en la sentencia Hoffmann – La Roche, As. 85/76, el TJUE dice:

tal efecto, es importante tomar en consideración, dejando de lado la comparación de las estadísticas de consumo y de importación, el mercado potencial de los productos de que se trata cuando no existen medidas proteccionistas”.

²¹⁷ As. 6/72, Europemballage Corporation y Continental Can Company Inc. contra Comisión de las Comunidades Europeas. Asunto 6-72, STJCE de 21/2/1973, apdo 32.

²¹⁸ As. 14/59, Pont-à-Mousson, apdos 215 a 232

²¹⁹ Asuntos 17/61 y 20/61, Klöckner-Werke AG y Hoesch AG, apdos 325 a 345: *“For the high authority to be accused of discrimination it must be shown to have treated like cases differently, thereby subjecting some to disadvantages as opposed to others, without such differentiation being justified by the existence of substantial objective differences. On the other hand, in this case, in spite of identical circumstances as regards production, the applicants by reason of their legal structure incorporating several undertakings were not in a similar position to that of their competitors who formed a single legal entity. This difference is of importance in law and is therefore capable of justifying different treatment”*

“Considerando que, cuando un producto puede ser utilizado para varios fines y cuando esos diferentes usos responden a necesidades económicas, que a su vez también son diferentes, hay que admitir que ese producto puede pertenecer, según el caso, a mercados separados, que pueden tener características diferentes, tanto desde el punto de vista de la estructura como de las condiciones de competencia.

Que ello no justifica, sin embargo, la conclusión de que un producto de esas características constituye un único mercado con todos los demás productos que pueden sustituirle en sus diferentes usos posibles, y con los que, según el caso, puede competir;

Que el concepto de mercado relevante implica, en efecto, que pueda existir una competencia efectiva entre los productos que forman parte del mismo, lo que supone un grado suficiente de intercambiabilidad, a efectos del mismo uso, entre todos los productos que forman parte de un mismo mercado”²²⁰

La noción de sustituibilidad es determinante, por tanto, en la determinación del mercado de referencia. Un mismo producto puede pertenecer a dos mercados diferentes si es susceptible de utilizaciones diferentes, en tanto que dos productos diferentes pueden ser perfectamente sustituibles.

El problema está en qué medida pueden ser los productos sustitutivos, dado que por definición, dos productos son sustitutivos cuando el incremento de precio de uno de ellos produce un incremento en la demanda del otro, cuantificándose el grado de sustituibilidad mediante la denominada elasticidad-precio cruzada o elasticidad de sustitución²²¹. Así, el grado de competencia entre los productos – y por tanto la pertenencia al mismo mercado – será tanto mayor cuanto mayor sea la elasticidad de sustitución: los valores de ésta irán entre 0 (nula sustituibilidad) hasta 1 (los productos son sustitutivos perfectos).

²²⁰ Sentencia del Tribunal de Justicia de 13/2/1989, aptdo 28 As. 85/76, Hoffmann-La Roche & Co. AG contra Comisión de las Comunidades Europeas. En el mismo sentido, vid As. 31/80, NV L'Oréal y SA L'Oréal contra PVBA "De Nieuwe AMCK", STJCE de 11/12/1980 *“Las posibilidades de competencia deben apreciarse efectivamente en el marco del mercado de todos los productos que en función de sus características son particularmente adecuados para satisfacer necesidades constantes y son poco intercambiables con otros productos”*

²²¹ Vid, v.gr., James M. HENDERSON & Richard E. QUANDT (1980): *“Microeconomic Theory. A mathematical approach”*, págs. 27-31.

En sede de ayudas de Estado, la respuesta no parece estar tan clara. Entre los autores, ha de decirse que las posiciones no son unánimes.

Así, autores como ROSSI – MACCANICO, LANG, QUIGLEY, LÓPEZ LÓPEZ y MICHEAU consideran que las empresas han de operar en el mismo mercado, y por tanto, ha de existir competencia entre ellas.

ROSSI-MACCANICO²²² se refiere a que las empresas estén en situación similar, habida cuenta de su comparabilidad de mercado.

Para LANG²²³, en sede de ayudas de Estado, la cuestión determinante es si dos empresas que son tratadas de forma diferente son comparables en lo que se refiere a su relación como competidores.

QUIGLEY²²⁴ insiste en no confundir entre ventaja y ventaja selectiva, y cita la sentencia del TG en el asunto T-233/04, en la que el TG se refiere a una medida que

²²² ROSSI-MACCANICO, Pierpaolo (2007) *“The specificity criterion in fiscal aid review: proposals for state aid control of direct business tax measures”* pág.96: *“specificity is concerned with discrimination between taxpayers being in market situations which are legally and factually comparable”*, ibídem pág. 98: *“in Adria-Wien the Court of Justice clarified that a tax advantage is selective if it favours certain undertakings in comparison with other undertakings which are in legal and factual situations that are significantly similar in the light of the tax scheme in question account take of their market comparability...”* Sin embargo, el mismo autor [Ibíd. (2009) *“Community Review of direct Business Tax Measures: Selectivity, Discrimination and Restrictions”*] también escribe: *“The fact that the two sectors do not compete with each other does not exclude the state aid nature of the tax differentiation”*: es decir, si fuera necesario que compitieran para que pudieran ser comparables, ello implicaría que si no son competidores no podrían ser comparables, y por tanto no existiría ayuda de Estado.

²²³ LANG, Michael (2009) *“Selectivity as a criterion to determine whether a tax measure constitutes State aid”*, pág 2: *“Determining comparability is never a question that can be answered in isolation. There is always the need for a comparator. Two persons may be comparable in respect of their age, but maybe not in respect of their gender. In the context of State aid the relevant question is whether two enterprises which are treated differently are comparable in respect of their relation as competitors. The question whether two enterprises are potential competitors is not an easy one and there are a lot of situations where such a question can be answered differently, depending on the point of view and the values of the person applying the law...”*

²²⁴ QUIGLEY (2008) *“European State Aid Law”*, pág. 42 *“It is important not to confuse the criterion of advantage arising out of a gratuitous benefit with that of selective advantage which favours certain undertakings. Thus, the notion of economic or financial advantage [...] must be distinguished from the criterion of a selective competitive advantage between competing undertakings”*.

constituye ventaja pero que no es selectiva (el denominado ‘Dutch case’). Para este autor, la noción de ventaja económica o financiera ha de distinguirse del criterio de ventaja selectiva entre empresas competidoras.

LÓPEZ LÓPEZ²²⁵ señala que para determinar la comparabilidad, ha de tenerse en cuenta la naturaleza de la regulación de ayudas de Estado, sistema que trata de evitar la distorsión de la competencia que se produce mediante el favorecimiento selectivo de determinadas empresas. De aquí concluye que las empresas que se ven favorecidas por la medida han de compararse con aquéllas con las que compiten. Más precisamente, lo que propugna este autor es que antes de que se aplique el test de los objetivos para establecer el perímetro de empresas comparables, se deben seleccionar las empresas que operan como competidoras en el mismo mercado, y sólo posteriormente tomar en consideración el objetivo de la medida.

Por fin, MICHEAU²²⁶, refiriéndose a la sentencia del As. Adria-Wien, califica de “analogía excesiva” la comparación de los sectores industrial y servicios, dado que no operan en el mismo mercado, y por tanto no se enfrentan a situaciones de mercado comparables.

²²⁵ LÓPEZ LÓPEZ (2010) “*General Thought on Selectivity and Consequences of a Broad Concept of State Aid in Tax Matters*”, páginas 812-814: “...the discrimination between different undertakings (favouring certain undertakings) should be determined taking into account the competitive situation of the companies from an internal or national perspective. Therefore competition and comparability should be connected in order for them to be coherent with the real meaning of the prohibition of State aid and the selective (discriminatory) character of an aid. The existence of competition between the groups of undertakings that will be compared is of essential importance from this point of view. Therefore, undertakings favoured by the measure or scheme at hand should be compared to those with which they compete”

²²⁶ MICHEAU, Claire (2008) “*Tax selectivity in State aid review: a debatable case practice*”, págs. 281-282. En referencia al asunto Adria-Wien, esta autora dice: “In order to establish a departure from the general tax system, the ECJ based its reasoning on a comparison between undertakings producing goods and undertakings supplying services. This approach can be subject to some criticism. Comparing the industrial sector with the service sector can be regarded as drawing an excessive analogy of tax situations. In other words, it is debatable whether two different sectors, both encompassing a very high number of economic actors, can be similar enough to be subject of a tax comparison. These undertakings did not carry on activities in the same sectors so that they did not deal with comparable market situations...”

Para esta autora el núcleo del problema está en la elección del benchmark. La elección de un benchmark más apropiado que cubra el mercado adecuado parece más pertinente. Podría ser apropiado restringir el ámbito del análisis al mercado en el que las empresas compiten efectivamente entre ellas. Citando a GOLFINOPOULOS²²⁷, dice que la distinción que hace este autor es puramente legal, y no tiene lugar a nivel económico. En otras palabras, restringir el mercado de referencia no significa que deba hacerse un análisis económico extremadamente detallado, como puede hacerse en sede de competencia, contemplando el mercado relevante geográfico y los productos. Ha de llegarse a un equilibrio entre, por un lado, la delimitación económica exacta del mercado donde la medida favorece a algunas empresas en detrimento de otras, y, por otro, la consideración del sistema fiscal de referencia tan ampliamente como la jurisprudencia ordinaria lo determine. V.gr., un equilibrio adecuado podría ser que un tratamiento fiscal aplicado a los sectores primario y secundario no constituye una derogación de la aplicación normal del sistema general aunque no cubra el sector terciario.

Cualquier otro enfoque implicaría, para MICHEAU, una dirección equivocada del criterio de la distorsión de la competencia. Este criterio, que constituye un elemento sustancial para evaluar las ayudas de Estado, se establece generalmente de forma sistemática. La evaluación de este elemento, que constituye un elemento clave para reforzar los artículos 107 y 108 del TFUE requiere un análisis en profundidad. Pero considerando la evaluación de ayudas de Estado, el mero hecho de que la medida refuerce la posición de una empresa en comparación con otras empresas con las que compite en el comercio intracomunitario es suficiente para establecer una alteración de la competencia. Analizando más estrictamente esta condición llegaríamos a limitar el análisis al mercado de referencia. Sólo las empresas que sufren efectivamente una desventaja han de tomarse en consideración para evaluar la ayuda de Estado. Por tanto, restringir la aplicación del criterio de la distorsión de la competencia puede también percibirse como un enfoque posible para contrapesar el reforzamiento demasiado riguroso del derogation test.

²²⁷ Vid infra, nota 228

3.2.2.2.2. Posturas no favorables a la competencia empresarial.

Para otros autores, por el contrario, no es condición necesaria que las empresas sean competidoras en el mercado, y que por tanto sus productos sean sustitutivos.

Así, GOLFINOPOULOS²²⁸ dice que no existe una coincidencia necesaria entre las nociones de “empresas en situación comparable” y “empresas competitivas” no necesariamente coinciden, ya que se refieren a aspectos distintos.

NICOLAIDES y RUSU²²⁹ dicen a este respecto que una medida puede ser selectiva simplemente porque deja de gravar productos o actividades que compiten con otros que están incluidos en el ámbito del impuesto. Ello es así porque los dos grupos de productos son sustituibles, y por tanto están en situación comparable. Pero además, un impuesto puede ser selectivo cuando excluye de su ámbito productos o actividades que tienen efectos similares a aquéllos gravados, aun cuando los dos grupos de productos no sean sustituibles²³⁰.

La jurisprudencia del TJUE, así como las Decisiones de la Comisión, por otro lado, cuando han aplicado el criterio analizado, no hacen referencia a la competencia entre las empresas como factor necesario para realizar la comparación. De forma explícita, el TG lo ha expresado en la sentencia de reenvío del As. BAA²³¹:

“68 En efecto, en contra de lo que la Comisión mantiene a raíz de la devolución del presente asunto al Tribunal General (véanse los anteriores apartados 30 a 33), en el contexto de la apreciación de la comparabilidad de las situaciones apreciadas, ni la

²²⁸ GOLFINOPOULOS, Christos (2003) “Concept of selectivity criterion in state aid control definition following the Adria-Wien judgment. Measures justified by the 'nature or general scheme of a system'”, pág. 546: “The notions of “undertakings in a comparable situation” and “competing undertakings” do not necessarily coincide. The former determines the selective nature of a measure, whereas the latter looks into any potential effects of the measure in any market related to the activities of the beneficiaries”

²²⁹ NICOLAIDES, Phedon & RUSU, Ioana Eleonora (2012) “The Concept of Selectivity: An Ever Wider Scope”, págs. 802-803

²³⁰ Así, dicen estos autores, si se impone un gravamen sobre las actividades que generan ruido, no es relevante que un espectáculo de karaoke no sea sustitutivo de servir cerveza en una terraza al aire libre, ya que ambas actividades son ruidosas y por tanto deberían estar sujetas a gravamen.

²³¹ As.BAA – Comisión, T-210/02 RENV. Apartado 68

Comisión ni el Tribunal General pueden dejar de considerar el objetivo medioambiental del AGL [...]ya que los elementos que caracterizan distintas situaciones y, de este modo, su carácter comparable, deben determinarse y apreciarse, en particular, a la luz del objeto y la finalidad del acto que establece la distinción de que se trata, así como de los principios y objetivos del sistema al que pertenece el acto en cuestión.”

El TG introduce por analogía la doctrina jurisprudencial asentada respecto a la comparabilidad de situaciones²³². En la sentencia C-127/07, Arcelor, a la que hace referencia el TG, el TJUE establece:

“Sobre el trato diferente de situaciones comparables

25 *La vulneración del principio de igualdad de trato a causa de un trato diferente implica que las situaciones en cuestión son comparables, habida cuenta del conjunto de elementos que las caracterizan.*

26 *Los elementos que caracterizan distintas situaciones y, de este modo, su carácter comparable, deben apreciarse, en particular, a la luz del objeto y la finalidad del acto comunitario que establece la distinción de que se trata. Además, deben tenerse en cuenta los principios y objetivos del ámbito al que pertenece el acto en cuestión”.*

3.2.2.2.3. Conclusiones

En mi opinión las empresas, para ser comparables, han de competir en el mismo mercado.

El argumento principal a favor de que las empresas hayan de ser competidoras es la finalidad de las normas sobre ayudas de Estado, que tratan de prevenir las distorsiones de la competencia provocadas por medidas dictadas por los Estados miembros. De esta forma, exigir únicamente que las empresas se comparasen en función del objetivo perseguido por la medida tendría como resultado hacer que la norma perdiera su finalidad, que es, como decimos, evitar las distorsiones de la competencia.

²³² Vid las sentencias de TJUE en los As.C-127/07, Arcelor Atlantique et Lorraine y otros, apartado 26; C-176/09, Luxemburgo/Parlamento y Consejo, apartado 32; 6/71, Rheinmühlen Dusseldorf, apartado 14; 117/76 y 16/77, Ruckdeschel y otros

Bajo este punto de vista, una medida sólo sería selectiva si afectase a empresas, o grupos de empresas que fueran competidores entre sí – entendiendo que éstas se encuentran en la misma situación fáctica – y además estuviera afectada por los objetivos de la medida. Si, en estas circunstancias, una ayuda fiscal no se aplicase a alguna empresa que en función de los objetivos estuviera en la misma situación fáctica – siendo, además, competidora de la primera – esta medida estaría originando una distorsión en la competencia, y por ello sería selectiva.

Consecuencia de lo anterior sería, por tanto, que si la norma se aplica a un sector, de forma general, y no a otro, también afectado por los objetivos de la medida, no cupiera hablar de norma selectiva, ya que los sectores no compiten entre sí. La norma puede ser específica, ya que se aplica a un sector, y dentro de éste puede ser selectiva – si no se aplica a todos los integrantes del sector – pero no lo será porque no se aplique al sector no competitivo con el primero, aunque en términos de los objetivos de la medida la contribución sea igual que el primero.

Aparentemente, si ello es así, la referencia a los objetivos de la medida perdería su significación, dado que el criterio es que las empresas estén en una situación fáctica similar *habida cuenta de los objetivos de la medida*. Lo relevante, por tanto, parece ser que las empresas puedan compararse en función de la afectación a los objetivos de la medida, o del esquema fiscal, y no seleccionando previamente el conjunto de empresas competidoras en el mismo mercado, lo que añadiría un plus al requisito exigido por la jurisprudencia.

Sin embargo, en mi opinión esta conclusión es sólo aparentemente correcta. Volvamos al caso citado por NICOLAIDES y RUSU, relativo a un impuesto sobre el ruido²³³, en el que se establece un gravamen sobre las actividades que originan ruidos molestos. Estos autores dicen que un impuesto puede ser selectivo cuando excluye de su ámbito productos o actividades que tienen efectos similares a aquéllos gravados, aun cuando los dos grupos de productos no sean sustituibles, como sería el caso de un espectáculo de karaoke y la música callejera en una terraza de un bar al aire libre. Sin embargo, en mi opinión, en este supuesto de laboratorio lo que resulta sustitutivo es

²³³ Vid la nota al pie número 230

la estancia en ambos sitios, cuyo precio – la consumición, unido a la utilidad del disfrute del tipo de música – puede verse alterado si una de las actividades resulta gravada y la otra no. Ambas actividades pueden ser sustitutivas no perfectas – la elasticidad-precio sería superior a cero –, y la exención de una actividad podrá originar que sea más competitiva que la otra. En tal caso sí sería selectivo el gravamen.

Cuestión distinta sería que las dos actividades no fueran sustitutivas en absoluto. Siguiendo con el ejemplo, supongamos una actividad de karaoke y una empresa de carpintería metálica, y prescindamos de circunstancias accesorias, de forma que en términos de contaminación acústica fueran comparables²³⁴. En tal caso, aun siendo comparables en términos de objetivos, no tendría sentido que hablásemos de selectividad, ya que las actividades no son sustitutivas. Sin embargo, en términos de objetivos, lo que sucede es que ambas sociedades están en la misma situación, y sin embargo no se les está dispensando el mismo trato, por lo que el trato hacia la que no disfruta de la exención es discriminatorio.

3.3. Test de comparabilidad

Habida cuenta de los aspectos anteriores, diremos entonces que están en la misma situación fáctica todos aquellos destinatarios de la medida en cuestión que cumplan los objetivos perseguidos por ésta, tanto formales como reales, con independencia de cómo se definan dichos destinatarios en la medida, cuestión que veremos en el apartado siguiente.

Se plantea aquí un problema, sin embargo, y es que la definición de la medida en cuestión no abarque el ámbito potencial cubierto por el objetivo, de forma que pudiera haber supuestos no contemplados en la medida y que sin embargo sí estuvieran abarcados por el objetivo, con la consecuencia de que los destinatarios de

²³⁴ V.gr., podrían hacer no comparables las actividades el hecho de que una estuviera en medio de la ciudad y la otra en un polígono industrial – ya que el número de personas afectadas por la contaminación acústica no fuera comparable, amén de la dilución del ruido que se produciría en la segunda – o el horario – la empresa tendrá horario comercial, mientras que el karaoke probablemente comience por la noche, en que las necesidades de descanso de los vecinos sean mayores, lo que probablemente tratase de proteger la norma –.

dicho supuesto quedarían fuera del alcance de la norma, cuando estarían en una situación fáctica comparable. Para ello ha de introducirse un *test de coherencia de los objetivos con la medida* o *test de comparabilidad*, que nos diga si la norma se ha configurado o redactado conforme a la configuración de los objetivos perseguidos por la medida, y, de no ser así, cuales son los supuestos no contemplados objetivamente.

Gráficamente, podemos reflejarlo como sigue:

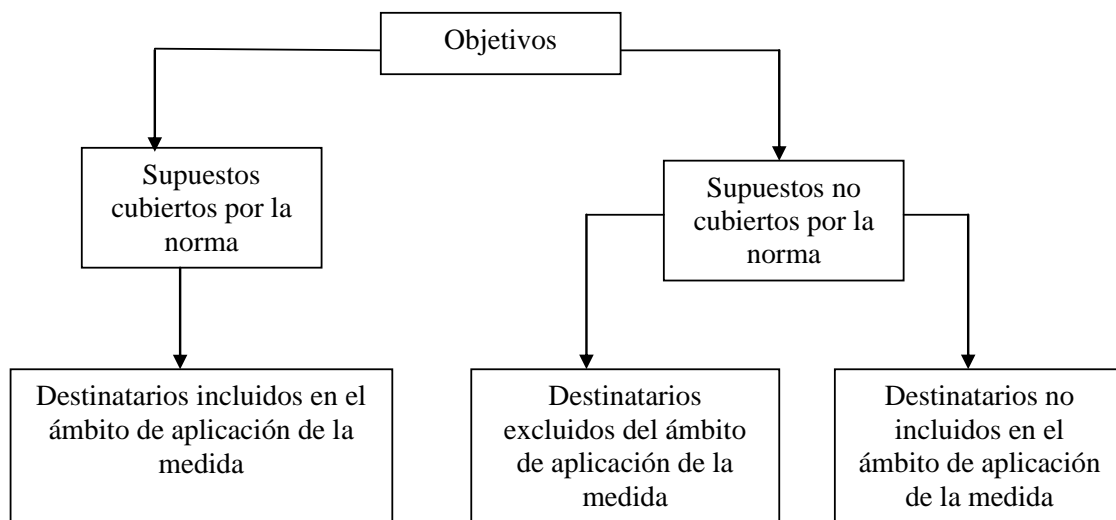


Tabla 3. Destinatarios potenciales en función del ámbito de aplicación de la medida

En el gráfico anterior hemos definido tres situaciones: por un lado, que la norma abarque determinados supuestos que se deriven de los objetivos perseguidos – la que hemos denominado *supuestos cubiertos por la norma* – y aquéllos supuestos que no cubre la medida, bien porque se excluyan de ella, bien porque puedan alcanzarse los objetivos mediante una medida alternativa, cuyos destinatarios, por tanto, estarían no incluidos en el ámbito de aplicación de la primera.

Como podemos ver, la medida puede por tanto tener un ámbito objetivo reducido, al no plantear todas las situaciones posibles que cumplirían con los objetivos buscados. Las empresas comparables serían, por tanto, no sólo las que la norma define – e.d.,

las que se derivan de los objetivos de la norma – sino también las que se derivarían de la correcta delimitación de la norma, si ésta se hubiera definido teniendo en cuenta las situaciones que darían lugar al mismo resultado en términos de objetivos. Ello con independencia de que los destinatarios de la norma, a su vez, se hayan definido correctamente.

NICOLAIDES²³⁵ propone el siguiente ejemplo: supongamos que el gobierno desea fomentar el uso de las tecnologías respetuosas con el medio ambiente, y para ello decide otorgar una bonificación fiscal a aquellas empresas que adquieran camiones y autobuses no contaminantes, cualquiera que sea el sector, la región, o la empresa, el incentivo está abierto.

Lo primero que habría que hacer es preguntarse cuál es el objetivo que se pretende conseguir, y por qué razón la medida adoptada es idónea para ello. En el ejemplo anterior, supongamos que el objetivo a conseguir es reducir la contaminación, y la razón para bonificar fiscalmente las adquisiciones de autobuses y camiones es que éstos producen una determinada sustancia química contaminante. En este caso definimos el ámbito objetivo real de la medida.

En una segunda etapa trataríamos de afinar algo más, ya que se trata de buscar el ámbito potencial de la medida en cuestión, en función de los objetivos perseguidos, para asegurar que no es demasiado estrecho. En el ejemplo dado, habría que preguntarse si además de dicha sustancia contaminante, hay otras sustancias que producen el mismo efecto contaminante, y cuyas empresas productoras no se han visto beneficiadas por la exención. Estas empresas, como hemos dicho anteriormente, están también en situación comparable con las contempladas por la norma.

Es decir, en estas dos etapas determinamos si *están todas las que son*. Es decir, si la norma se ha definido correctamente, en términos de objetivos, de manera que su ámbito subjetivo alcance a todas las empresas que están en situación comparable²³⁶.

²³⁵ NICOLAIDES (2001) *“Fiscal Aid in the EC: A critical review of current practice”*

²³⁶ NICOLAIDES, Phedon & RUSU, Ioana Eleonora (2012) *“The Concept of Selectivity: An Ever Wider Scope”*, pág. 802

En definitiva, el análisis de comparabilidad ha de encontrar todas las empresas que están en situación legal y fáctica comparable, en función de los objetivos, según hemos expuesto.

3.4. Análisis de selectividad

Una vez determinado el perímetro de empresas comparables, a la luz de los objetivos perseguidos por la medida – e.d., una vez realizado el análisis de comparabilidad –, corresponde ver si la norma se aplica o no a todas las empresas que en términos de dichos objetivos debería aplicarse. Es decir, el análisis de comparabilidad nos determina, en un primer paso, cuáles son los supuestos que debe abarcar la medida si quiere perseguir los objetivos; y, consecuencia de lo anterior, cuales son las empresas que de acuerdo con el ámbito real teórico han de estar incluidos en el ámbito subjetivo de la medida. Es decir, cuáles deben ser los destinatarios potenciales.

El análisis de selectividad *estricto sensu* consistiría entonces en comprobar si, conforme a dicha conclusión teórica (quienes son los que *deben estar*), *están los que son* (es decir, los que *deben estar* conforme a la configuración de los objetivos), y, además, si *son todos los que están*, es decir, si es pertinente o no la inclusión o en su caso la exclusión del ámbito subjetivo.

Continuando el razonamiento que hicimos en el apartado anterior, donde determinamos el criterio de comparabilidad, procedería ver si las distintas situaciones (como venimos diciendo, el ámbito subjetivo teórico, que se deduce del ámbito objetivo teórico determinado por los objetivos de la medida) se reflejan en la medida.

Para ello estableceremos el siguiente cuadro, que completa el esquema anterior, y que establece un *test de coherencia subjetiva*:

Objetivos cubiertos por la medida	Destinatarios Incluidos	De iure	Medida no selectiva
		De facto	Medida selectiva
Objetivos no cubiertos por la medida	Destinatarios excluidos	Deben estar	Medida no selectiva
		No procede	Medida selectiva
	Destinatarios no incluidos	De facto	Medida selectiva

Tabla 4. Test de coherencia subjetiva

3.4.1. Objetivos cubiertos por la medida

En primer lugar encontramos los objetivos cubiertos por la medida, es decir, cuando el alcance de la medida busca conseguir el objetivo. Para ello, dice DRABBE²³⁷, ha

²³⁷ DRABBE (2013) “*The Test of Selectivity in State Aid Litigation: The Relevance of Drawing Internal and External Comparisons to Identify the Reference Framework*”, pág. 89

de determinarse cuál es el grupo de destinatarios de la norma.

Según DRABBE, en este contexto, hay sólo dos formas lógicas de crear grupos diferenciados. La primera sería explícita, y consiste en establecer una excepción *de iure* a favor de dicho grupo a una regla general. La medida fiscal crea un grupo más reducido, que recibe una ventaja económica en comparación con el grupo de referencia, del que originariamente formaba parte. La segunda sería implícita, y se derivaría de la redacción de la norma. En este caso, dichos grupos separados pueden identificarse cuando la medida no se aplica de facto a todas las empresas en la misma forma, aunque en principio se dirija a todas las empresas sin distinción.

Lo anterior podemos esquematizarlo como sigue:

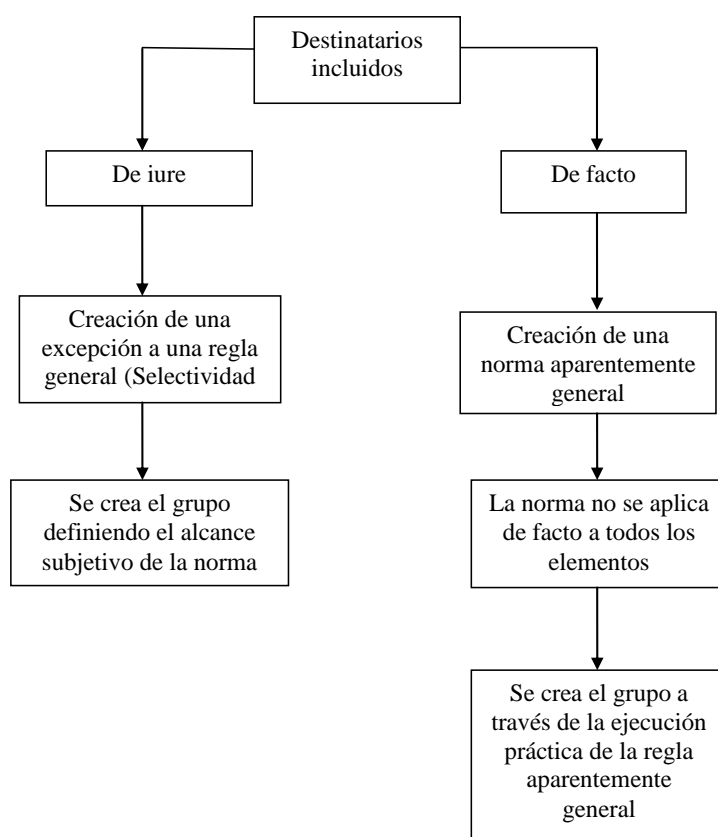


Tabla 5. Selectividad de iure y de facto

En el primero de los casos, la creación del grupo *de iure*, la medida define el alcance subjetivo, que es el que debe derivarse de los objetivos perseguidos. La norma define entonces el alcance de destinatarios a los que se les aplica la medida (la exención, el beneficio fiscal...). La norma puede ser general, o puede ser específica, y tener un ámbito más reducido, siempre que incluya en su ámbito subjetivo a todos los elementos comparables, es decir, que están en la misma situación en términos de los objetivos perseguidos.

En el segundo de los casos DRABBE hace referencia a la selectividad de facto, en la que existe una medida aparentemente general – en su caso, específica – que en su ejecución práctica es selectiva²³⁸. La medida general deviene selectiva, por tanto, cuando no se puede aplicar materialmente a todos los supuestos contemplados en ella, por lo que tan sólo es formalmente general.

3.4.2. Objetivos no cubiertos por la medida²³⁹

En el segundo de los casos contemplamos, a su vez dos situaciones: por un lado, que la norma excluya determinados destinatarios, que se entendería entonces que la causa es que no son adecuados para alcanzar los objetivos perseguidos por la medida. Por otra, que existan supuestos objetivos pertinentes que no estén contemplados por la norma en cuestión, en cuyo caso los destinatarios no estarían incluidos y la norma sería selectiva por no contemplar su inclusión.

3.4.2.1. Destinatarios excluidos

En el primero de los casos la norma excluye expresamente a determinados elementos. Es el correlato negativo del punto anterior, salvo que la exclusión es en todo caso *de iure*. La cuestión que se plantea es si la exclusión es o no correcta en términos de los objetivos perseguidos por la medida.

²³⁸ En el capítulo IV se desarrolla la selectividad de facto.

²³⁹ ENGELEN y GUNN (2013) “*State Aid: Towards a Theoretical Assessment Framework*”, pág. 148 denominan a este tipo de medidas *underinclusive measures*.

En caso de ser correcta la exclusión, es decir, en caso de que se haya excluido correctamente del ámbito subjetivo de la norma a determinados elementos, la norma no es selectiva, y su alcance subjetivo sería coherente objetiva y subjetivamente, conforme a los dos test descritos.

Si no fuera correcta la exclusión porque se haya excluido expresamente a un elemento que debiera estar incluido en el ámbito subjetivo, la medida sería selectiva, porque se ha excluido del beneficio fiscal a un elemento que debiera estar incluido.

3.4.2.2. Destinatarios no incluidos

Por último, tendríamos el caso en que la medida no ha tenido en cuenta todos los supuestos posibles que podrían alcanzar el objetivo previsto, tanto si proceden de la medida examinada, como si se derivan de una medida alternativa que alcanzase el mismo objetivo. Su ámbito real, por tanto, es más estrecho que el ámbito teórico que se derivaría de los objetivos a conseguir. La medida sería, por tanto, selectiva, porque no se estaría aplicando a determinados elementos subjetivos que debieran estar incluidos.

3.4.3. Coherencia de la medida con los objetivos²⁴⁰

En la exposición anterior hemos partido del supuesto de que eran los objetivos perseguidos por la medida los que determinaban la existencia o no de selectividad, a través de un doble test, de *coherencia objetiva de los objetivos con la medida* y de *coherencia subjetiva de los objetivos con los destinatarios*. La dirección causal iba, en este caso, de los objetivos a la medida, de forma que esta última no es selectiva si su definición tiene el alcance objetivo y subjetivo que le marca el objetivo que se pretende conseguir. Subyacente al razonamiento está que la medida sea coherente para alcanzar los objetivos, pero que su alcance no sea suficiente para ello.

Sin embargo, ha de tenerse en cuenta qué sucede en el caso de que la causalidad sea inversa, o de doble dirección, es decir, no sólo que vaya de los objetivos a la norma,

²⁴⁰En la terminología de ENGELEN y GUNN (2013) “*State Aid: Towards a Theoretical Assessment Framework*”, pág. 148 se trataría de *overinclusive measures*.

sino en sentido contrario, de la norma a los objetivos. Es decir, qué sucede si la medida no es coherente para alcanzar los objetivos²⁴¹. Ello significa que la causalidad medios → fines no es la adecuada para alcanzar estos últimos, de manera que existen beneficiarios de la norma que no deberían estar incluidos en ella.

En tal caso, hay que distinguir entre dos tipos de situaciones: por un lado, están los elementos que en términos de objetivos son comparables, cuya problemática se ha expuesto más arriba –; por otro lado, están aquéllos que en términos de objetivos no son comparables a los anteriores, y que por tanto sí son comparables a todos aquéllos que en términos de los objetivos no son relevantes, pero a los que no se les ha contemplado en la medida. Por tanto, de aquí se derivarían dos cuestiones: por un lado, la medida es selectiva, ya que en términos de los objetivos alcanzables, estando en la misma situación, sin embargo éstos se benefician de la medida. Por otro, existe un objetivo oculto o subyacente: favorecer a determinados destinatarios reduciendo su carga fiscal y permitiendo que mejore de esta forma su competitividad. La ayuda, en lo que se refiere a estos destinatarios, es una ayuda de funcionamiento selectiva. Por ello, con carácter previo al análisis de selectividad, ha de realizarse un *test de coherencia objetiva de la medida con los objetivos*, que determine si todos o algunos de los supuestos que ésta contempla son o no idóneos para alcanzar el objetivo. Se trataría, en definitiva, de un *principio de proporcionalidad*, que establecería si la medida es adecuada para alcanzar los objetivos, o va más allá de lo que es necesario para alcanzarlos.

En conclusión, son los objetivos a alcanzar los que definen cuál debe ser el alcance de la medida, subjetiva y objetivamente, y por ello los problemas de selectividad vienen de una defectuosa redacción de la norma, tanto por exceso como por defecto.

De acuerdo con lo anterior, el esquema que proponemos es el siguiente:

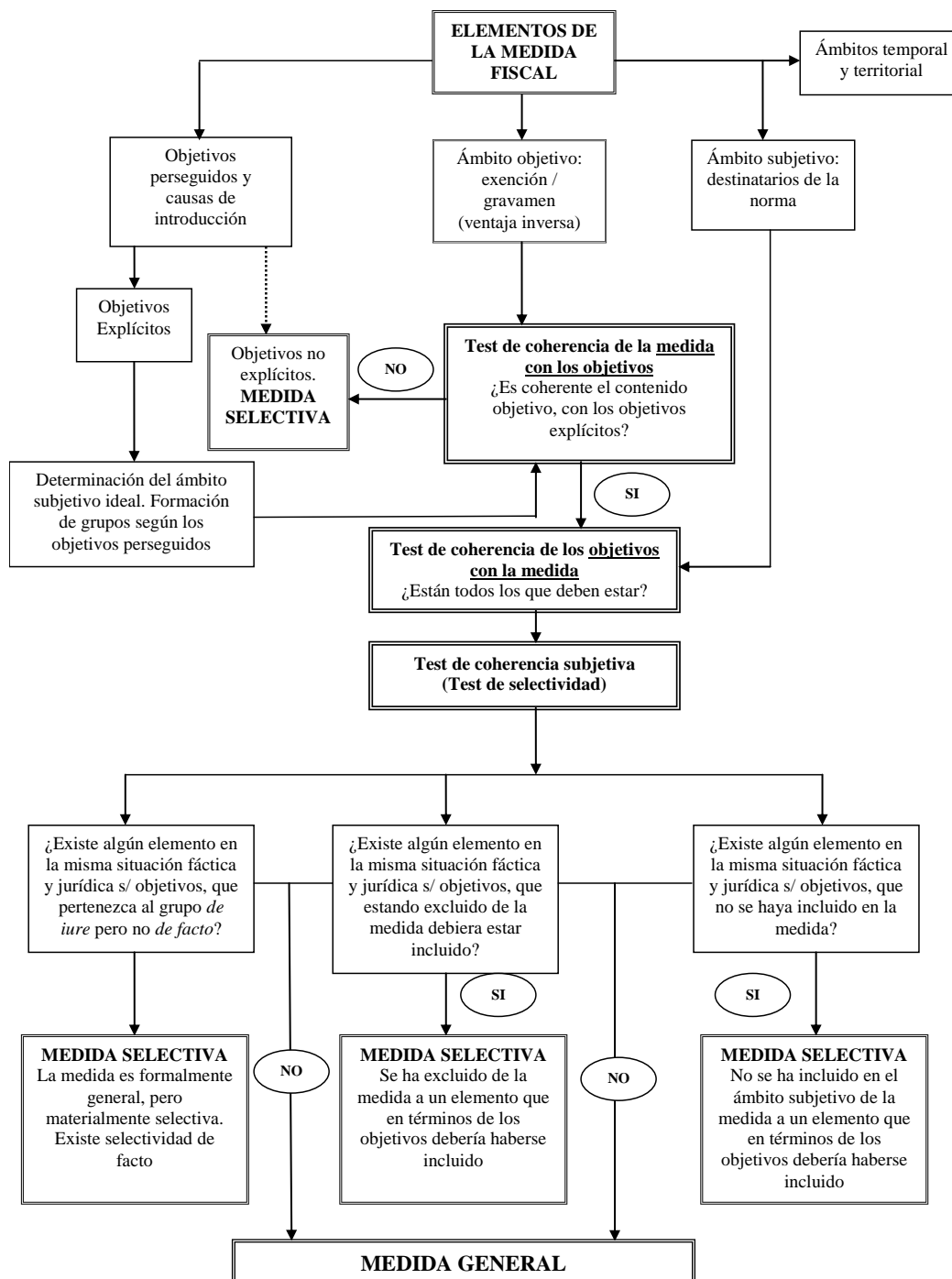


Tabla 6. Test de selectividad

De acuerdo con el esquema anterior, lo primero que habría que preguntarse es cuál es el objetivo (explícito) a alcanzar por la medida – e.d., qué es lo que pretende su

implantación –, y cuáles son los medios para conseguirlo, determinando la causa de la medida en orden a alcanzar el objetivo. Este objetivo explícito se deduce de la exposición de motivos de la norma, de las manifestaciones del Estado Miembro a requerimiento de la Comisión...El objetivo ha de ser permisible, ya que de no ser así, la incurriría en la prohibición del artículo 107 TFUE.

El paso siguiente sería la aplicación de un test de coherencia, que hemos denominado *test de coherencia de la medida con los objetivos* para determinar si realmente la forma de alcanzar los objetivos que despliega la medida es coherente con ellos, o si por el contrario la regulación de la medida revela la existencia de otros objetivos no explícitos, que se derivan de su regulación, y que revelan la intención real de la implantación de la medida (al margen de la declarada), o, en su caso, la existencia de objetivos secundarios cuya permisibilidad ha de ser analizada para determinar la compatibilidad de la medida. Si éste es el caso, como más arriba hemos dicho, la medida sería selectiva, y existiría una ayuda de funcionamiento otorgada a las empresas que resulten beneficiarias de la medida²⁴².

Sin embargo, si no es éste el caso – la medida, como hemos dicho más arriba, no se excede en el alcance – entraríamos en el segundo test de coherencia objetiva, el que hemos denominado *test de coherencia de los objetivos con la medida*, destinada a saber si el alcance de ésta es el que procede según los objetivos que se pretenden alcanzar. La otra cara de la moneda de este test sería el *test de coherencia subjetiva* o *test de selectividad* propiamente dicho. Para ello, como más arriba dijimos, el test de comparabilidad ha de llevarnos a determinar, conforme a los objetivos, cuáles son los destinatarios de la medida incluidos; cuáles son los excluidos, y cuáles son los no incluidos²⁴³. Las situaciones posibles, en mi opinión, serían entonces tres:

²⁴² Podría suceder, no obstante, que la medida persiguiera otros objetivos explícitos, en cuyo caso éstos pueden ser o no confluyentes con los primeros, y las medidas a adoptar tener el mismo signo o signo contrario, lo que llevaría a extender el análisis a supuestos más complicados. En esta sede, lo que supondremos es que existe un objetivo explícito, y que en caso de existir más de uno, se traten como independientes, sin que exista sinergia de ningún signo entre ellos, de forma que el análisis pueda hacerse de forma separable por cada objetivo.

²⁴³ Como dice QUIGLEY (2012) “*Direct Taxation and State Aid: Recent Developments Concerning the Notion of Selectivity*”, pág. 116 “*In particular, the scope of the comparability test is not*

- a) Respecto de los destinatarios formales de la medida, que están incluidos en su ámbito – en que la medida sería formalmente general, o incluso específica, siendo el grupo de destinatarios comparable – si dichos destinatarios de iure lo son también de facto, o si la medida es tan sólo formalmente selectiva. Ello significaría que dicha medida sería selectiva en su aplicación. Por tanto, el test de selectividad debe preguntar si existe algún elemento excluido de facto o no. En caso de existir alguno, la medida sería selectiva.
- b) En cuanto a los destinatarios expresamente excluidos de la medida, el test de selectividad ha de determinar si a alguno de los que se les ha excluido era improcedente haberlo hecho, ya que deberían disfrutar de la medida.
- c) Respecto a los destinatarios no incluidos, el test ha de comprobar si existe algún potencial destinatario en situación comparable que debiera por tanto estar incluido en el ámbito de la medida, y que sin embargo no esté incluido, tanto si se refiere a la misma medida, como si se refiere a alguna medida alternativa no contemplada en el ámbito de la primera.

3.4.4. Test de selectividad y existencia de criterios objetivos

El TG había considerado la existencia de criterios objetivos en sede de justificación por la naturaleza del sistema, como sucede en las sentencias CETM-Comisión²⁴⁴; Territorio Histórico de Álava – Comisión²⁴⁵, y Demesa²⁴⁶.

necessarily restricted to those undertakings that fall within the definitions set down by the tax measure in question but must be extended to other undertakings in a comparable situation”

²⁴⁴ T-55/99: “40. [...] el hecho de que la ayuda no se refiera a uno o varios beneficiarios particulares previamente definidos, sino que esté sujeta a una serie de criterios objetivos con arreglo a los cuales podrá concederse, dentro de los límites de una dotación presupuestaria global predeterminada, a un número indefinido de beneficiarios, no individualizados desde un principio, no puede bastar para desechar el carácter selectivo de la medida y, por tanto, su calificación de ayuda de Estado en el sentido del artículo 92, apartado 1, del Tratado. Este hecho sólo significa que la medida considerada no es una ayuda individual”

²⁴⁵ As. T-346/99 : “61 A este respecto, el Tribunal de Primera Instancia recuerda, en primer lugar, que el hecho de que las medidas fiscales controvertidas respondan a criterios y requisitos objetivos no demuestra que la limitación del círculo de beneficiarios de la ventaja fiscal en cuestión esté justificada por la lógica interna del sistema fiscal vasco”

Frente a este criterio, BOUSIN y PIERNAS²⁴⁷ sostienen que la jurisprudencia del TG²⁴⁸, ha aportado un criterio innovador en el test de selectividad, introduciendo en el análisis de la evaluación de la selectividad el concepto de “criterios objetivos”, que se incardinan por tanto en la calificación de la medida, y no simplemente en la justificación de la medida por la naturaleza del sistema.

Estos autores citan, en apoyo de su teoría, dos precedentes.

El primero de ellos es el asunto Adria-Wien, y más concretamente las CAG MISCHO, que en los apartados 43 y 48 dice:

43. A este respecto, suscribo en especial las siguientes observaciones del Gobierno danés:

«La recaudación del impuesto austriaco, que tiene un ámbito de aplicación general, se realiza sobre la base de criterios objetivos, lo cual es característico de las medidas generales.

48.[...] en mi opinión no hay que perder de vista que el artículo 92 utiliza la expresión «determinadas producciones». En consecuencia, una medida que afecta a un elevado número de tipos de producciones, mencionados individualmente, no tiene necesariamente la misma naturaleza que una medida que afecta al conjunto de los sectores primario y secundario de una economía nacional.

Los autores deducen de aquí que una medida fiscal basada en criterios objetivos puede calificarse como medida general incluso si cubre tan sólo el sector secundario.

El segundo se refiere al denominado CFI Dutch Case.

Los antecedentes de este caso son los siguientes: las autoridades holandesas notificaron un esquema de comercio de derechos de emisión a la Comisión. En el

²⁴⁶ As T-127/99 : “163 El Tribunal de Primera Instancia recuerda que, aun cuando la medida fiscal controvertida determina su ámbito de aplicación con arreglo a criterios objetivos, no es menos cierto que tiene carácter selectivo [...]. Sin embargo, como señalan las partes demandantes, el carácter selectivo de una medida puede, en determinadas condiciones, estar justificado «por la naturaleza o la economía del sistema»”

²⁴⁷ BOUSIN & PIERNAS (2008) “Developments in the notion of Selectivity”

²⁴⁸ Se refieren a los asuntos Adria-Wien, el denominado Dutch case, y el asunto BAA

marco de la Directiva 2001/81, conforme a la cual cada Estado Miembro debería establecer un techo a las emisiones nacionales, las autoridades holandesas establecieron un objetivo de 55 KT de emisiones de NO_x para sus instalaciones industriales, lo que afectaba aproximadamente a 250 empresas, a alcanzar en 2010. A las empresas se les dio la posibilidad de cumplir con el criterio de emisión tomando medidas para reducir las emisiones de NO_x en sus propias instalaciones, comprando derechos de emisión de otras empresas, o mediante una combinación de esas opciones. Las reducciones de emisión, en forma de NO_x créditos, habrían sido ofrecidas en el mercado de emisión por empresas cuyas emisiones estuvieran por debajo de los criterios de emisión. Al final de cada año, las autoridades holandesas comprobarían si las instalaciones habrían cumplido con los criterios de emisión requeridos. Si una instalación no había cumplido con su criterio de emisión, las autoridades holandesas le impondrían una multa.

De acuerdo con la Comisión, como las autoridades holandesas tenían la opción de vender o subastar los derechos de emisión, les otorgaron una ventaja a un grupo específico de empresas ofreciéndoles derechos libres de carga como activos inmateriales. Es más, la Comisión consideró que sólo las empresas con una capacidad termal instalada total de más de 20 MWth podrían haber obtenido derechos de emisión libres de carga de las autoridades holandesas, y calificaron la medida como selectiva.

Holanda recurrió ante el TG, alegando que no se cumplía la condición de selectividad. Según el gobierno holandés, la medida se ceñía a aproximadamente 250 grandes empresas industriales que no pertenecían a ningún sector productivo particular.

El TG se refirió a la sentencia *Adria-Wien* para especificar el test de selectividad. En este caso, el test era positivo. El TG destacó que:

88 *Por una parte, procede declarar que todas las grandes instalaciones industriales están sujetas al techo de emisión de NO_x fijado por la medida de que se trata y pueden beneficiarse de la ventaja que ofrece en el marco del mismo la posibilidad de negociar los derechos de emisión. El criterio de aplicación de la medida de que se trata es, por tanto, objetivo, sin consideración alguna de tipo geográfico o sectorial. Por cuanto la*

medida de que se trata está dirigida a las empresas más contaminantes, dicho criterio objetivo es, además, conforme con la finalidad perseguida, a saber, la protección del medio ambiente, y con la lógica interna del régimen.

89 *Por otra parte, como se indica en la Decisión impugnada, las empresas a las que se aplica dicho régimen son las únicas a las que se les impone una norma de emisión o un tipo normal de rendimiento [Performance Standard Rate (PSR)] estricto que será reducido progresivamente hasta 2010.*

Por tanto, el TG consideró que:

90 *[...] tanto por lo que respecta al objetivo perseguido como a las obligaciones específicas impuestas a las grandes instalaciones industriales en el marco de la medida de que se trata, procede declarar que la situación factual y jurídica de las empresas sujetas a dicho techo de emisión de NOx no puede considerarse comparable a la de las empresas a las que no se aplica dicho techo.*

La conclusión que obtienen los autores es que la existencia de criterios objetivos ha de introducirse en el test de comparabilidad. Como sabemos, la sentencia *Adria-Wien* estableció que el primer paso del análisis de selectividad ha de determinarse si la medida se aplica a todas las empresas que están en una situación legal y fáctica comparable. Para estos autores, en este nivel, la existencia de criterios objetivos puede revelar que las empresas no se encuentran en situación comparable.

Así, en el *Dutch Case* – dicen estos autores – la medida no era selectiva porque se basaba en criterios objetivos. De hecho, las empresas tenían que alcanzar una capacidad térmica total de más de 20 MWth para obtener derechos de emisión libres de cargas de las autoridades holandesas. Conforme al TG, una medida que se basa en criterios objetivos no debe calificarse como derogatoria de un esquema general.

De acuerdo con lo anterior, los autores concluyen que el establecimiento de criterios objetivos lo que hace es determinar cuál es el conjunto de empresas a las que se aplica la medida, sin consideración cuál es el conjunto de empresas comparable en términos de objetivos. El problema estaría entonces en cómo se determinan dichos criterios objetivos, y por qué esos criterios objetivos.

Sin embargo, hemos de decir que esta sentencia se recurrió por la Comisión, y el TJUE la casó. Veamos las Conclusiones del Abogado General MENDOZZI:

32. *La Comisión reprocha en primer lugar al Tribunal de Primera Instancia que, con objeto de excluir el carácter selectivo de la medida controvertida, atribuyera especial importancia a la circunstancia de que todas las grandes instalaciones industriales de los Países Bajos están sometidas a la medida controvertida, por lo que el criterio de aplicación de dicha medida es objetivo y no está basado en consideraciones de carácter geográfico o sectorial.*

33. *Según reiterada jurisprudencia, el hecho de que el número de empresas que pueden aspirar a obtener la medida controvertida sea muy significativo o que dichas empresas pertenezcan a distintos sectores de actividad no es suficiente para desvirtuar su carácter selectivo y, por consiguiente, para excluir la calificación de ayuda de Estado.) Según esta misma jurisprudencia, la circunstancia de que una medida estatal se rija por criterios objetivos de aplicación horizontal demuestra únicamente que los incentivos que prevé no constituyen una ayuda individual, sino que forman parte de un régimen de ayudas. Por lo tanto, la Comisión afirma acertadamente, en el marco de su primera imputación, que dicha circunstancia no permite por sí misma concluir que ha de considerarse que una iniciativa estatal es una medida general de política económica, carente por tanto de carácter selectivo.*

Y el TJUE, que dice:

50 *De reiterada jurisprudencia se desprende que el hecho de que el número de empresas que pueden aspirar a obtener una medida sea muy significativo o que dichas empresas pertenezcan a distintos sectores de actividad no puede ser suficiente para desvirtuar su carácter selectivo y, por consiguiente, para excluir la calificación de ayuda de Estado (sentencias de 17 de junio de 1999, Bélgica/Comisión, C-75/97, Rec. p. I-3671, apartado 32; de 8 de noviembre de 2001, Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, Rec. p. I-8365, apartado 48, y de 13 de febrero de 2003, España/Comisión, C-409/00, Rec. p. I-1487, apartado 48). En los casos en que la medida de que se trate se rige por criterios objetivos de aplicación horizontal, tal circunstancia tampoco desvirtúa su carácter selectivo, ya que únicamente puede demostrar que las ayudas controvertidas forman parte de un régimen de ayudas y no de una ayuda individual (véase, en este sentido, la sentencia España/Comisión, antes citada, apartado 49).*

Por último, es de destacar la Decisión 2006/638/CE²⁴⁹, en la que el argumento por el cual el esquema fiscal no era selectivo porque no favorecía a empresas específicas

²⁴⁹ Decisión 2006/638/CE, de 6 de septiembre de 2005, relativa al régimen de ayudas ejecutado por Italia para determinados organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios especializados en acciones de sociedades de pequeña y mediana capitalización cotizadas en mercados regulados.

respecto a su tamaño, nacionalidad, lugar de registro o composición se consideró irrelevante²⁵⁰. El apartado 40 de la citada Decisión dice lo siguiente:

40. El argumento según el cual la medida no es selectiva al no favorecer a instrumentos de inversión específicos y a empresas de gestión en función de su tamaño, nacionalidad, lugar de registro o composición no es pertinente dado que lo que importa es el hecho de que la medida prevé una reducción fiscal extraordinaria y limitada a instrumentos de inversión especializados en acciones de sociedades de pequeña y mediana capitalización y a sus respectivas empresas de gestión. Según la jurisprudencia establecida, el hecho de que la ayuda no se dirija a uno o más beneficiarios específicos definido por adelantado sino que esté sujeta a una serie de criterios objetivos no es suficiente para cuestionar la naturaleza selectiva de una medida estatal.

Por tanto, la postura del TJUE es la no consideración de los criterios objetivos para determinar la comparabilidad de situaciones en sede de selectividad

²⁵⁰ ROSSI-MACCANICO (2009) “*The notion of Indirect Selectivity in Fiscal Aids: A Reasoned Review of the Community Practice*”, págs. 170-171

CAPITULO IV

CLASES DE MEDIDAS FISCALES SELECTIVAS

1. CRITERIOS DE CLASIFICACIÓN

No existe una clasificación unitaria general de las medidas selectivas. Tanto la Comisión, en sus Informes sobre política de competencia, como la doctrina, han establecido una serie de clasificaciones atendiendo a determinados criterios⁷¹⁸. La exposición que sigue trata de establecer, en base a dichos criterios, una clasificación sistemática.

1.1. Ámbito de aplicación

En función del ámbito de aplicación de la medida, podemos distinguir entre selectividad geográfica y selectividad material. El concepto de selectividad, señala BARTOSCH⁷¹⁹, tiene dos componentes, uno de ellos geográfico, y el otro material. Cualquier medida selectiva, por tanto, puede ser calificada y clasificada en uno de estos dos grupos.

⁷¹⁸ Así, sin ánimo de exhaustividad, podemos citar entre otros a MATTERA (1991) *“El Mercado Único Europeo: sus reglas, su funcionamiento”* pgs 110 y siguientes; ROSSI-MACCANICO (2008), *“Fiscalità delle imprese ed aiuti di Stato : parte I: i fondamenti della nozione di aiuto fiscale”* pág. 348; PINTO (1999) *“EC state aid rules and tax incentives: a U-turn in Commission policy? (Part I)”*, pág. 297; WISHLADE (1997) *“When Are Tax Advantages State Aids And When Are They General Measures?”* págs. 16-21; KEPPELNE (2000) *“Politiques fiscales nationales et contrôle communautaire des aides d'État”* pág. 28 ; MARTIN JIMENEZ (2001) *“El concepto de ayuda de Estado y las normas tributarias: problemas de delimitación del ámbito de aplicación del artículo 87.1 TCE”* págs. 89-90, y las notas al pie que cita; KNAUL & PEREZ FLORES (2007), *“State aid”*, págs. 1714-1715

⁷¹⁹ BARTOSCH (2010) *“Is There A Need For A Rule Of Reason In European State Aid Law? Or How To Arrive at a Coherent Concept Of Material Selectivity?”* pág 730: *“This concept of selectivity consists of two components, the first being a geographical one – meaning in essence that a measure is selective if undertakings in a specific part of the entire territory of a Member State are treated differently, i.e. more favorably, than in the rest of this territory, and, second, a material one looking at all other forms of unequal treatment of undertakings by the intervention of a Member State”*

1.1.1. La selectividad geográfica se refiere a las medidas que se aplican sólo en determinadas regiones de un Estado Miembro⁷²⁰. Dentro de ésta podemos distinguir dos clases:

1.1.1.1. Por un lado, la selectividad regional o geográfica *estricto sensu*, que se refiere a las medidas tomadas por las autoridades centrales de un Estado Miembro, cuyos destinatarios son las empresas de determinadas regiones (en nuestra terminología, serían específicas de dichas regiones). Esta categoría hace referencia, señalan PINTO⁷²¹, MATTERA⁷²² y MARTIN JIMÉNEZ⁷²³, a aquéllos esquemas implementados por un Estado para inducir el empleo o el desarrollo de determinadas áreas particularmente deprimidas en el territorio. Su objetivo es favorecer la canalización de nuevas inversiones y esquemas productivos hacia estas regiones y compensar las cargas suplementarias que se derivan para una empresa de su situación periférica. Las ayudas regionales pueden concederse a cualquier empresa, siempre que esté ubicada en determinada región – caso general – o bien pueden estar limitadas a determinados sectores empresariales cuyo desarrollo se estima necesario estimular en la región.

Señala MATTERA que *“la especificidad de las ayudas de Estado con finalidad regional y la posibilidad de que puedan ser otorgadas a ciertas regiones, como excepción al artículo 92.1 se desprenden claramente del art. 87.3.a) (“favorecer el desarrollo económico de regiones (...)), y el apartado c) (“facilitar el desarrollo de determinadas actividades o de determinadas regiones económicas...”)* del artículo 92”⁷²⁴.

1.1.1.2. Por otro lado, encontramos aquí aquéllas medidas que se toman por los entes locales descentralizados con autonomía política y financiera, y cuyo ámbito es tan

⁷²⁰ WISHLADE (1997) *“When Are Tax Advantages State Aids...”* op cit, pg 16

⁷²¹ PINTO (1999) *“EC state aid rules and tax incentives...”* op cit, pág 297

⁷²² MATTERA (1991) *“El Mercado Único Europeo...”* op cit, pgs. 110 y siguientes

⁷²³ MARTÍN JIMÉNEZ (2001) *“El concepto de ayuda de Estado...”* op cit, pág 89 (esp. nota a pie de página 53, con los ejemplos que cita)

⁷²⁴ Actual art. 107 TFUE. Vid apartado 33 de la Comunicación de 1998

sólo el territorio donde ejercen su competencia. La jurisprudencia del TJUE ha establecido en la sentencia Azores⁷²⁵ una serie de requisitos para determinar si el grado de descentralización del ente que toma la medida es tal que puede considerarse como una medida general aplicable en su territorio. En el considerando 67 de la sentencia, el TJUE establece dichas condiciones:

67. Como ha señalado el Abogado General en el punto 54 de sus conclusiones, para que pueda considerarse que una decisión que se haya adoptado en estas circunstancias lo ha sido en ejercicio de atribuciones lo suficientemente autónomas es necesario, en primer lugar, que sea obra de una autoridad regional o local que, desde el punto de vista constitucional, cuente con un estatuto político y administrativo distinto del del Gobierno central. Además, debe haber sido adoptada sin que el Gobierno central haya podido intervenir directamente en su contenido. Por último, las consecuencias financieras de una reducción del tipo impositivo nacional aplicable a las empresas localizadas en la región no deben verse compensadas por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno central.

Es decir, el TJUE exige descentralización política, administrativa y financiera plena, en cuyo caso el *benchmark* de referencia ha de ser el del ente descentralizado.

1.1.2. En segundo lugar, encontramos la selectividad material, que como hemos visto antes, se define por BARTOSCH de forma residual: toda medida selectiva cuya ratio no se encuentra en la localización del destinatario. La doctrina comunitaria, señala ROSSI-MACCANICO, ha acuñado la expresión de selectividad material para distinguirla de la selectividad regional o geográfica⁷²⁶.

1.2. Destinatarios

En función de los destinatarios, se distingue entre selectividad sectorial y selectividad horizontal.

1.2.1. La selectividad sectorial responde a las exigencias de un sector económico, sin estar limitada a una zona geográfica perfectamente delimitada. Abarca las medidas otorgadas por el Estado Miembro cuyo propósito es estimular inversiones o ayudar al

⁷²⁵ Asunto C-88/03, Portugal – Comisión

⁷²⁶ ROSSI-MACCANICO (2008), "*Fiscalità delle imprese ed aiuti di Stato...*" *op cit* pág 348

desarrollo o reestructuración de determinados sectores de la economía⁷²⁷.

Se conceden, por tanto, a cualquier empresa que pertenezca a un determinado sector económico. Consecuentemente, esta clase de ayuda no distorsiona la competencia en el sector, pero sí afecta a la competencia entre empresas entre diferentes sectores.

Para MATTERA las ayudas a favor de algunos sectores económicos con dificultades pretenden remediar dos situaciones muy específicas: a) una crisis de crecimiento, e.d. aquella fruto de la incapacidad de una empresa o sector productivo para hacer frente, por sus propios medios, a una evolución favorable del consumo interno; por otra, una crisis de recesión, e.d. aquella producida por la incapacidad de una empresa o sector productivo para afrontar la competencia o para adaptarse a los cambios de la demanda.

La especificidad sectorial de las ayudas está consagrada por el art. 107.3.c) TFUE, que permite establecer excepciones al principio de incompatibilidad cuando se trate de ayudas otorgadas a ciertas actividades o a ciertas regiones económicas.

1.2.2. La selectividad horizontal trata de alcanzar objetivos o de aportar ciertas soluciones que son comunes a diversos sectores productivos. No pueden calificarse de sectoriales, ya que superan el ámbito de un sector productivo, aun cuando están limitadas a un determinado número de sectores, siendo su característica principal la de que están disponibles para todas las empresas respecto a una determinada función de su actividad empresarial. Entre ellas podemos citar las ayudas al medio ambiente; las ayudas para I+D; las ayudas para incrementar el empleo; o bien las ayudas para fomentar el ahorro de energía en los procesos productivos. La amenaza a la libre competencia reside en el hecho de que algunas empresas pueden aprovecharse de estas medidas más que sus competidores porque su actividad se basa más que otras en la actividad afectada por la ayuda.

1.3. Forma de actuación

En función de la forma de actuación, la Comisión dice que *“Este carácter de ventaja*

⁷²⁷ PINTO (1999) *“EC state aid rules and tax incentives...” op cit*, pág 297

selectiva puede ser resultado de una excepción a las disposiciones fiscales de naturaleza legislativa, reglamentaria o administrativa, como también de una práctica discrecional por parte de la administración fiscal”⁷²⁸.

Relacionado con esta distinción está la diferencia entre selectividad *de iure*⁷²⁹, y selectividad *de facto*.

1.3.1. La selectividad de iure la origina la propia norma: una norma es selectiva de iure cuando deroga o establece una excepción a otra general, siendo esta derogación expresa.

1.3.2. La selectividad de facto, sin embargo, se refiere a normas que son aparentemente generales pero realmente selectivas, ya sea por la redacción de la norma o por su aplicación discriminatoria por la Administración. Más abajo desarrollaremos este tipo de selectividad.

La doctrina no es unánime a la hora de definir el concepto de selectividad de facto, ya que existen autores que entienden ésta de forma amplia, comprensiva de no sólo de las normas aparentemente – si bien no realmente – generales, sino también de decisiones discrecionales de la Administración – al margen de otras categorías – y otros – que constituyen mayoría – que entienden que la selectividad de facto tan sólo se refiere a las normas que resultan selectivas en la práctica, pero no a los actos administrativos discrecionales.

1.3.2.1. Concepto estricto.

Así, entre los autores que defienden un concepto estricto de la selectividad *de facto* encontramos a KURCZ y VALLINDAS⁷³⁰ y NICOLAIDES⁷³¹, para los que la idea

⁷²⁸ Apto 12 de la Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas (98/C 384/03). Vid, entre otras, en el mismo sentido, aptdo 49 Decisión 2002/937/CE y Decisión 718/99, Demesa, pto. V.2.4.1.

⁷²⁹ Vid aptdo 34 Decisión 2006/748/CE: “*Las disposiciones fiscales [...] son selectivas de iure, ya que sólo se refieren a determinadas empresas...*”

⁷³⁰ KURCZ & VALLINDAS (2008) “*Can General Measures Be ... Selective? Some Thoughts On The interpretation Of A State Aid Definition*”, pág 162 y nota 19: “*Within material selectivity, we can distinguish between measures targeted at certain sectors, targeted at certain undertakings irrespective*

de selectividad de facto se basa en la previsibilidad del resultado; ROSSI-MACCANICO⁷³² que entiende que el concepto de selectividad de facto abarca aquellas medidas que son aparentemente generales, pero selectivas en su aplicación; o QUIGLEY⁷³³, que se refiere a las medidas generales que son ostensiblemente selectivas en su aplicación.

1.3.2.2. Concepto amplio

Por su parte, el concepto amplio de selectividad de facto lo sostienen autores como LÓPEZ LÓPEZ⁷³⁴, que se refiere a todas aquéllas medidas que en la práctica resultan selectivas, ya se deban al establecimiento de requisitos, ya a la conducta de la

of sector, de facto selective measures or discretionary measures [...] As de facto selective measures we understand such measures for which it is foreseeable that their outcome would favour only certain undertakings”

⁷³¹ NICOLAIDES (2004) “Fiscal State Aid in the EU: The Limits of Tax Autonomy”, pág 371 “Selectivity may also emerge in the application of an otherwise general measure. Its application may have a persistent bias in favour or against certain sectors [...] More broadly, the application of an otherwise general measure would result in selectivity where the benefits from the measure disproportionately benefit only certain undertakings [...] So, a measure may be selective when it is foreseeable that its outcome would favour only certain firms”

⁷³² ROSSI-MACCANICO (2007) “State Aid Review of Business Tax Measures – Proposals for State Aid Control of Direct Business Tax Measures” pág 217: “Selectivity may derive from a legislative, regulatory or administrative provision or from a discretionary practice on the part of the tax authorities, or can be merely factual (or de facto), which means that although a tax advantage formally applies to all undertakings it mainly or particularly concerns a certain sector”

⁷³³ QUIGLEY (2008) “European State Aid Law”, pág 43: “A measure which is selective cannot be considered as a general measure even though a Member State may intend ultimately to extend its application to the entire economy. Measures potentially open to all undertakings may, moreover, be deemed to constitute aid within Article 87(1) EC if the effect of ostensibly objective requirements is that only certain undertakings may benefit from the measure”

⁷³⁴ LÓPEZ LÓPEZ (2010) “General Thought on Selectivity and Consequences of a Broad Concept of State Aid in Tax Matters”, pág 815 “general measures which seem to be open to all agents operating within a Member State may be labelled as selective rules if they indirectly reduce their scope, i. e. the so called de facto selectivity. The more usual de facto selective measures are those which are potentially open to all undertakings but are in fact reduced in their scope due to other factors – like strict objective requirements to enjoy the benefits – that restrict their practical effects and therefore may be deemed to constitute State aid if effectively only certain undertakings may have access to them”

administración; SCHÖN⁷³⁵ que dice que la selectividad de facto es una selectividad disfrazada; BACON⁷³⁶, que habla de selectividad indirecta, en el sentido de normas no expresa o directamente selectivas, o MORENO GONZÁLEZ⁷³⁷, para la que se trataría de normas que son aparentemente generales, pero respecto de las cuales, o bien, examinadas las circunstancias del caso resulta que no favorece sino a determinadas empresas o actividades; o bien en su aplicación existe un margen de discrecionalidad por la Administración; o bien se trata de medidas tributarias generales susceptibles de influir en el comercio a favor de las empresas estatales. Por último, MARTÍN JIMÉNEZ⁷³⁸ que dice que las normas selectivas de facto responden a uno de estos tres tipos: las medidas aparentemente generales; las medidas generales en las que se deja un ámbito de discrecionalidad a la Administración; y las medidas generales susceptibles de influir en el comercio a favor de las empresas de un Estado.

1.4. Designación del beneficiario

Por último, en cuanto a la forma de designar el beneficiario de la medida, podemos distinguir entre selectividad directa y selectividad indirecta.

⁷³⁵ SCHÖN (2006) “*State aid in the area of taxation*”, págs 272-273: “*Tax provisions disguised as “general measures” which seem to promote unspecific goals of economic policy, may well aim at the preferential treatment of a single enterprise or a certain branch of enterprises. Therefore, a “substance over form” approach would advocate the application of a “de facto selectivity” criterion [...] Another way of disguised specificity concerns preferential treatment for certain production factors, i.e. tax incentives for research and development, reduction in energy expenditure or employment*”

⁷³⁶ BACON (1998) “*State Aids and General Measures*”, pág 291: *A measure which is potentially applicable to all undertakings may be regarded as selective if, in practice, its application by the public authorities is discriminatory [...] there may also be State aid where, although the proper administration of a particular measure does not result in aid, the public authority misapplies it to the advantage of a particular undertaking or undertakings [...] A measure may also be selective in its application where the conditions for the grant of aid vary according to the sector, even if the aid measure as such applies in a uniform manner*”

⁷³⁷ MORENO GONZÁLEZ (2006) “*Tendencias recientes de la jurisprudencia comunitaria en materia de ayudas de Estado de naturaleza tributaria*”, págs. 843-849. En el mismo sentido Martín Jiménez (2001) “*El concepto de ayuda de Estado y las normas tributarias: problemas de delimitación del ámbito de aplicación del artículo 87.1 TCE*”, págs. 97-102.

⁷³⁸ MARTÍN JIMÉNEZ (2001) “*El concepto de ayuda de Estado y las normas tributarias: problemas de delimitación del ámbito de aplicación del artículo 87.1 TCE*”, pág. 98

En la selectividad directa la elección de las empresas beneficiarias se hace de forma subjetiva. La norma, por tanto, designa al beneficiario, ya sea expresamente, ya sea deducido a través del ámbito objetivo de la norma. En la selectividad indirecta, sin embargo, hay un destinatario objetivo de la medida – que puede ser un particular – y un destinatario efectivo, que aprovecha los efectos de la medida derivados de la conducta del destinatario directo.

2. SELECTIVIDAD DE FACTO: DISCRECIONALIDAD ADMINISTRATIVA

En nuestra exposición emplearemos un concepto amplio de selectividad de facto, distinguiendo, por un lado, entre las medidas discrecionales; por otro lado las medidas aparentemente generales, y por último el tratamiento favorable de determinados factores de producción.

2.1. Aspectos generales sobre la discrecionalidad en el Derecho administrativo

2.1.1. Concepto de discrecionalidad

El objeto de este apartado es dar unas pinceladas acerca del concepto de discrecionalidad, para aplicar sus caracteres a nuestro estudio.

Como expone BELTRÁN DE FELIPE⁷³⁹ las definiciones de discrecionalidad pueden ser de dos tipos: por un lado, materiales – por su contenido u objeto – y por otro lado, formales – por su continente o apariencias –.

Las definiciones materiales, referidas al contenido de la valoración discrecional, toman en consideración la apreciación de los intereses públicos generales, y entre

⁷³⁹ BELTRÁN DE FELIPE (1995) “*Discrecionalidad administrativa y Constitución*”, págs. 27-31, a quien seguimos en esta exposición. En realidad, BELTRÁN DE FELIPE divide las definiciones en positivas y negativas. Sin embargo, Bacigalupo entiende que la clasificación más adecuada sería denominarlas (las de BELTRÁN DE FELIPE) materiales y formales, reservando el término positivas y negativas a su clasificación.

ellas encontramos en primer lugar a GIANNINI – exponente de la doctrina italiana – para quien “*discrecionalidad significa valoración o apreciación por la Administración del interés público*”, de forma que la potestad discrecional consiste en “*apreciar el interés público o general en relación con otros intereses múltiples y heterogéneos presentes en el ordenamiento*”. En Alemania, en el mismo sentido, BELTRÁN DE FELIPE cita a autores como FORSTHOFF – que se refiere a que “*hay conceptos de valor [eminentemente políticos][...] en los que no hay que eliminar la facultad discrecional: el interés público, el interés del Estado, el bien común*”, o HÄBERLE, que escribe que “*los tribunales consideran ordinariamente que la definición del interés general forma parte de la discrecionalidad administrativa*”. En nuestro país, éste es el criterio predominante, no sólo en la doctrina⁷⁴⁰, sino en la propia normativa. Así, la Exposición de Motivos de la LJCE de 1956 decía que “*la discrecionalidad surge cuando el Ordenamiento jurídico atribuye a algún órgano competencia para apreciar en un supuesto dado lo que sea de interés público*”. La actual LJCA no establece esta definición⁷⁴¹.

⁷⁴⁰ V.gr., BELTRÁN DE FELIPE (pág. 28, nota al pie 11) cita a SAINZ MORENO (1976) “*Reducción de la discrecionalidad: el interés público como concepto jurídico*”, págs. 71 y 74 REDA, para quien “*la noción de interés público [...] constituye el núcleo de la discrecionalidad administrativa. La esencia de toda actividad discrecional lo constituye la apreciación singular del interés público realizada conforme a los criterios marcados por la legislación*”, o GARCÍA-TREVIJANO (1964), “*Tratado de Derecho Administrativo*”, para el que discrecionalidad es ante todo “*ponderación valorativa de intereses*”

⁷⁴¹ En la Exposición de Motivos de la actual LJCA se hacen algunas referencias a los actos discrecionales. Así, “*Por el contrario, y por si alguna duda pudiera caber al respecto, la Ley señala - en términos positivos una serie de aspectos sobre los que en todo caso siempre será posible el control judicial, por amplia que sea la discrecionalidad de la resolución gubernamental: los derechos fundamentales, los elementos reglados del acto y la determinación de las indemnizaciones procedentes*” [...] “*Por lo que se refiere a la sentencia, la Ley sigue de cerca la regulación anterior. En particular, se mantiene la referencia de la conformidad o disconformidad de la disposición, actuación o acto genéricamente al derecho, al ordenamiento jurídico, por entender -en frase de la exposición de motivos de la Ley de 1956 que reconducirla simplemente a las leyes equivale a olvidar que lo jurídico no se encierra y circunscribe a las disposiciones escritas, sino que se extiende a los principios y a la normatividad inmanente en la naturaleza de las instituciones. Añade, no obstante, algunas prescripciones sobre el contenido y efectos de algunos fallos estimatorios: los que condenen a la Administración a hacer algo, los que estimen pretensiones de resarcimiento de daños y perjuicios, los que anulen disposiciones generales y los que versen sobre actuaciones discrecionales. En relación con estos últimos, la Ley recuerda la naturaleza de control en derecho que tiene el recurso contencioso-administrativo y de ahí que precise que no pueden los Jueces y Tribunales determinar el*

Las definiciones formales hacen hincapié en que la discrecionalidad es un espacio o ámbito de decisión no regulado o sólo parcialmente regulado por el Derecho, que el ordenamiento, y en concreto el legislador, ha otorgado a la Administración. Estas definiciones están basadas en un margen de apreciación, e.d., *“una parcela decisional que, generalmente prevista en una norma habilitante, deja un espacio vacío que ha de ser rellenado por los administradores con criterios no necesariamente explicitados por el Derecho”*⁷⁴². La forma típica de atribución de una potestad discrecional es el tiempo verbal “podrá”, frente a la expresión “deberá”, sinónimo, en principio, de poder reglado.

La doctrina y la jurisprudencia han definido formalmente este concepto⁷⁴³. Así, FORSTHOFF dice que *“la discrecionalidad es una elección entre varias formas de comportamiento igualmente posibles”*; BULLINGER, para quien *“la discrecionalidad es el margen de libertad que se deriva para la Administración cuando su actuación no está completamente determinada por una ley o un tribunal”*. En España es la definición más habitualmente acogida por la doctrina. Los profesores GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ escriben:

*“El ejercicio de la potestad discrecional permite una pluralidad de soluciones justas, o en otros términos, optar entre alternativas que sean igualmente justas desde la perspectiva del Derecho [...]. La discrecionalidad es esencialmente una libertad de elección entre alternativas igualmente justas, entre indiferentes jurídicos porque la decisión se funda en criterios extrajurídicos (de oportunidad, económicos), no incluidos en la ley y sometidos al juicio subjetivo de la Administración”*⁷⁴⁴. Por último, el TS ha establecido que *“en el acto puramente discrecional la Administración tiene una libertad electiva entre las distintas alternativas que se le presentan, pues todas*

contenido discrecional de los actos que anulen. Como es lógico, esta regla no pretende coartar en absoluto la potestad de los órganos judiciales para extender su control de los actos discrecionales hasta donde lo exija el sometimiento de la Administración al derecho, es decir mediante el enjuiciamiento de los elementos reglados de dichos actos y la garantía de los límites jurídicos de la discrecionalidad”

⁷⁴² BELTRÁN DE FELIPE (1995) “Discrecionalidad administrativa...”, *op.cit.*, pág. 31

⁷⁴³ BELTRÁN DE FELIPE (1995) “Discrecionalidad administrativa...”, *op.cit.*, vid ejemplos págs. 35-36

⁷⁴⁴ GARCÍA DE ENTERRÍA & FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ (1993) “Curso de Derecho Administrativo”. Tomo I, pág. 456

ellas son igualmente justas y por tanto puede adoptarlas sin limitación de criterio subjetivo”⁷⁴⁵, o que “potestad que tiene la Administración para elegir entre varias alternativas legalmente diferentes, ya que la decisión discrecional se basa en criterios extrajurídicos, de oportunidad o de conveniencia, que la ley no predetermina sino que deja a su libre consideración y decisión, pudiendo en consecuencia optar según su criterio subjetivo”⁷⁴⁶.

BACIGALUPO SAGESSE⁷⁴⁷, por su parte, divide las definiciones de discrecionalidad en positivas y negativas. Las primeras, como *“margen o libertad de decisión que el legislador confiere a la Administración”*, y las segundas – desde la perspectiva de los límites intrínsecos del control jurídico que ejercen jueces y tribunales – como *“actividad administrativa insusceptible de dicho control; es decir, como margen o libertad de actuación derivada de la ausencia de normas de conducta, dirigidas a la Administración, y – correlativamente – la carencia de normas de control, dirigidas al juez contencioso – administrativo”*.

2.1.2. Justificación de la discrecionalidad

La justificación de la discrecionalidad reside en la necesidad de conceder un margen de maniobra más o menos amplio a la Administración para ejecutar las normas, resolviendo las situaciones que caigan bajo su ámbito de aplicación. Como dice GONZÁLEZ GARCÍA⁷⁴⁸ *“la discrecionalidad surge como una necesidad de justicia material. A la hora de imponer una sanción no penal o de otorgar un beneficio público es preciso realizar un proceso de valoración tanto de la norma como de la realidad que sólo un entramado de órganos como los administrativos está en condiciones de hacer [...] y desde la concesión de un margen más o menos amplio para que la Administración decida justamente sobre el tema planteado”*.

2.1.3. Límites de la discrecionalidad. La arbitrariedad de la Administración

⁷⁴⁵ Sentencia del TS de 23 de octubre de 1987

⁷⁴⁶ Sentencia del TS de 1 de junio de 1987

⁷⁴⁷ BACIGALUPO SAGESSE (1997) *“La discrecionalidad administrativa (estructura normativa, control judicial y límites constitucionales de su atribución)”*, págs. 26 - 27.

⁷⁴⁸ Citado por BELTRÁN DE FELIPE (1995) *“Discrecionalidad administrativa...”*, pág. 25, nota al pie 7

Para terminar con esta exposición, procede hacer referencia a la arbitrariedad en la conducta de la Administración.

IHERING, en su obra “El fin del Derecho” lo expresa de la siguiente manera: *“el súbdito que contraviene la ley obra ilegalmente, no arbitrariamente. La arbitrariedad es la injusticia del superior”*. El Tribunal Constitucional, por su parte, ha precisado el sentido actual de arbitrariedad en los siguientes términos: *“la arbitrariedad implica la carencia de fundamento humano, cuyas pautas han de ser la racionalidad, la coherencia y la objetividad”*⁷⁴⁹.

Tomás Ramón FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ apunta dos criterios diferenciadores entre la discrecionalidad y la arbitrariedad⁷⁵⁰: la motivación y la necesidad de justificación objetiva.

La motivación es la exigencia formal de que se expresen los motivos o las razones que sirven de fundamento al acto. Como dice FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, *“la ausencia de motivación es lo primero que marca la diferencia entre lo discrecional y lo arbitrario, porque si no hay motivación que sostenga el acto, el único apoyo de la decisión será la sólo voluntad de quien lo adopta”*⁷⁵¹. Esta necesidad de motivar los actos administrativos discrecionales tiene su fundamento en el art. 9.3 de la Constitución, que garantiza la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, y se consagra en el art. 54.f) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, que incluye expresamente entre los actos que deben ser motivados *“los que se dicten en el ejercicio de potestades discrecionales”*.

Por tanto, el acto discrecional ha de estar necesariamente motivado. Pero la motivación no es condición suficiente, e.d., no es un requisito formal, sino material: es preciso que esta motivación sea adecuada, que se acredite que la opción escogida

⁷⁴⁹ STC 325/1994, de 12 de diciembre, FJ 3º

⁷⁵⁰ FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.R. (1997) *“De la arbitrariedad de la Administración”*, págs. 81 y siguientes

⁷⁵¹ FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.R. (1997) *“De la arbitrariedad...”*, op.cit., pág. 82

es la más adecuada al fin que se pretenda, e.d., que el contenido de la motivación sea una justificación objetiva de la conducta administrativa. Se necesita que la operación intelectual que lleva a la Administración a elegir una de las varias opciones posibles, sea la más racional, lo que significa que se exige a la Administración que actúe racionalmente cuando la ley le otorga libertad para elegir la opción.

La racionalidad consiste, dice ALEMÁN PARDO⁷⁵², citando a MOSTERÍN⁷⁵³, en esclarecer los fines y poner en obra los medios adecuados para obtener los fines perseguidos. De esta forma, podemos decir que la actuación administrativa estará racionalmente motivada cuando los medios que se empleen para alcanzar los fines perseguidos por la norma sean los más adecuados, y respeten los principios constitucionales establecidos en los artículos 9.3, 14 y 103.1 y de la Constitución. El primero de ellos, que garantiza la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos; el segundo de ellos, que establece el principio de igualdad de todos los ciudadanos ante la ley; y el tercero de ellos, que consagra el principio de objetividad de la actuación administrativa. Como dice FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ⁷⁵⁴ *“En un Estado de Derecho sólo lo fundamentado y justificado en Derecho es razonable y sólo lo razonable es jurídicamente admisible. La cuestión clave es, pues, como ya tengo dicho, la motivación, pero no la motivación entendida en ese sentido rutinario y formal que solemos dar al término, sino como justificación resultante de un proceso argumental más o incluso menos explícito, pero apoyado siempre por razones exhibibles y sostenibles, dotadas de capacidad persuasiva y susceptibles por ello de resistir su eventual confrontación con otras en un debate abierto ante una instancia imparcial...”*.

2.2. Aplicación del concepto de discrecionalidad a las medidas fiscales selectivas

⁷⁵² ALEMÁN PARDO (1997) *“Acerca de las diferencias entre discrecionalidad y arbitrariedad en la actuación de la Administración”*, págs. 117-120, a la que seguimos en la exposición.

⁷⁵³ MOSTERÍN, Jesús (1978) *“Racionalidad y acción humana”*, Alianza Universidad, Madrid, pág. 17. Citado por ALEMÁN PARDO *op.cit.*, pág. 117

⁷⁵⁴ FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.R. (1997) *“De la arbitrariedad...” op.cit.*, pág. 223

A la hora de evaluar la selectividad de una medida fiscal ha de investigarse si la norma es formalmente general pero materialmente selectiva. Como dice MICHEAU⁷⁵⁵, debe tenerse en cuenta que una medida fiscal se adopta generalmente mediante una norma y por tanto se muestra como una norma general abierta a todos los contribuyentes, pero lo que importa en la evaluación de la selectividad es si la medida es o no efectivamente selectiva. Es esencial, por tanto, ir más allá del texto legal y hacer un análisis caso por caso, ya que aunque una medida fiscal se exprese en términos generales, puede ser capaz de afectar sólo a determinadas empresas o producciones de bienes, de forma que pese a su aplicación general, la medida tenga una aplicación discriminatoria en la práctica⁷⁵⁶.

La Comunicación de 1998 dice:

“13. En principio, las medidas fiscales abiertas a todos los agentes económicos que actúan en el territorio de un Estado miembro constituyen medidas generales. Deben estar realmente abiertas a cualquier empresa sobre la base de la igualdad de acceso y su alcance no puede ser reducido de facto, por ejemplo, a causa de la discrecionalidad del Estado en su concesión o debido a otros factores que puedan restringir su efecto práctico”.

Por tanto, es la aplicación discrecional de la norma la que puede conferirle dicho carácter selectivo, pese a su apariencia selectiva. En este sentido, la Decisión de la Comisión de 17 de julio de 2013⁷⁵⁷ dice que *“El Tribunal de Justicia reconoce que tratar a los agentes económicos de forma discrecional puede implicar que la aplicación de una medida general en un caso particular adopte las características de una medida selectiva, en particular cuando el ejercicio de las facultades discrecionales trasciende la simple gestión de los ingresos tributarios mediante criterios objetivos”.*

⁷⁵⁵ MICHEAU (2008) *“Tax selectivity in State aid review: a debatable case practice”*, pág. 277

⁷⁵⁶ MICHEAU (2008) *“Tax selectivity...”*, op.cit., pág. 277, nota al pie 12, menciona que el uso de criterios objetivos tales como la reducción de la contribución empresarial a la Seguridad Social de las mujeres empleadas puede llevar a favorecer de facto a determinados sectores con una alta proporción de mano de obra femenina. Vid Asunto 203/82, Comisión – Italia.

⁷⁵⁷ Decisión de la Comisión de 17 de julio de 2013, relativa a la ayuda estatal SA.21233 C/2011, sobre el régimen fiscal aplicable a determinados acuerdos de arrendamiento financiero, apartado 138

Las normas selectivas de facto serían, por tanto, aquéllas que son generales en su formulación, pero selectivas en su aplicación. A este respecto, BACON⁷⁵⁸ distingue entre tres casos⁷⁵⁹ de aplicación discriminatoria: por un lado, cuando la medida permite un grado de discrecionalidad a la autoridad pública al seleccionar el receptor o el montante de la ayuda otorgada⁷⁶⁰; por otro, cuando, aunque la *proper administration* de la medida particular no resulte en ayuda, sin embargo la autoridad pública la inaplique en provecho de una o unas empresas particulares⁷⁶¹; por fin, aquellas medidas en que las condiciones para su otorgamiento varían de acuerdo con el sector, incluso si la medida en sí se aplica de una manera uniforme⁷⁶².

Como vemos, la discrecionalidad de que gozan las administraciones puede, en sede de medidas fiscales selectivas, conducir al otorgamiento de ventajas selectivas. La Comunicación de 1998 establece a este respecto:

*“21. Las prácticas discrecionales de algunas administraciones fiscales también pueden dar lugar a la aplicación de medidas que se encuadren en el ámbito de aplicación del artículo 92. El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas reconoce que el tratamiento de los agentes económicos de forma discrecional puede conferir a la aplicación individual de una medida general la calidad de medida selectiva, especialmente en el caso de que la facultad discrecional vaya más allá de la simple gestión de los ingresos fiscales aplicando criterios objetivos”*⁷⁶³.

22. Si bien, en la práctica cotidiana, se han de interpretar las normas fiscales, éstas no pueden permitir un tratamiento discrecional de las empresas. En principio, toda decisión administrativa que se aparte de las normas fiscales aplicables para favorecer a determinadas empresas da pie a la presunción de ayuda estatal y ha de ser analizada en profundidad. Las decisiones administrativas (administrative rulings), en su calidad

⁷⁵⁸ BACON (1998) *State Aids and General Measures*, pág. 291 (y npps); ibid. (2009) *European Community Law of State Aid* pág. 84, apdo 2.119

⁷⁵⁹ De estos tres casos, tan sólo el primero y el tercero serían ejemplos de aplicación discrecional de las normas, bien en la aplicación, bien en la elaboración de la norma. El segundo de ellos parece más bien un caso de aplicación ilegal

⁷⁶⁰ V.gr., Asunto C-241/94, Kimberly Clark

⁷⁶¹ V.gr., Asunto ICI

⁷⁶² Vid Decisión 96/542/CE sobre las ayudas al sector del calzado en Italia

⁷⁶³ Asunto C-241/94, Kimberly Clark

de procedimientos destinados a ofrecer una mera interpretación de las normas generales, no dan lugar, en principio, a la presunción de ayuda. No obstante, la opacidad de las decisiones de las administraciones y el margen de maniobra del que pueden disponer hacen presumir que ése es al menos su efecto en algunos casos. Ello no impide que los Estados miembros puedan ofrecer a sus contribuyentes seguridad jurídica y previsibilidad en la aplicación de las normas fiscales generales”

La Comisión distingue aquí entre la aplicación de las normas fiscales y la interpretación de éstas. Respecto a la aplicación de las normas, se expresa en términos no imperativos (“podrá”), lo que implica que el análisis ha de hacerse teniendo en cuenta las circunstancias de cada caso, ya que en principio, como hemos visto, la conducta discrecional no es contraria a Derecho, tan sólo en el caso de que no esté adecuadamente motivada la adopción de la medida, siempre que la Administración goce de un margen de actuación. Distinto sería el proceder en que la Administración no goza de dicho margen de maniobra, por deberse atener a un procedimiento reglado. En tal caso, la excepción al mismo no puede calificarse de actuación discrecional, sino de inobservancia del procedimiento, que conlleva la ilicitud de la actuación.

En cuanto a la interpretación, la Comunicación distingue, asimismo, entre interpretación general de las normas – que no da lugar a ventaja selectiva, ya que dotan de certeza a la aplicación de las disposiciones fiscales, y están destinadas a ofrecer seguridad jurídica a los contribuyentes – y la interpretación particular de éstas, que puede darse en determinados procedimientos administrativos entre el contribuyente y la Administración, los cuales pueden gozar de cierta opacidad. En este último caso es también difícil hablar de conducta discrecional, ya que la separación del criterio general ha de estar motivada, y dicha motivación adecuadamente justificada, lo que de no ser así conduciría a que la conducta fuera arbitraria, y por ello antijurídica.

La Comisión y el TJUE han venido considerado que existe selectividad *de ipso*, y por tanto, estamos en presencia de una ayuda de Estado, en casos en que, en la aplicación de una medida aparentemente general que se aplica a todas las empresas, sectores y regiones de un Estado Miembro, el Estado se reserva un poder discrecional en la

aplicación de la misma⁷⁶⁴. Esta discrecionalidad puede manifestarse en relación con la elección de los beneficiarios, el importe de la ayuda o las condiciones de la intervención. No es, en estos casos, necesario siquiera su ejercicio, ni siquiera la arbitrariedad de la decisión, sino el mero hecho de la atribución de dicha potestad. En tal caso, la medida deja de ser general y pasa a ser considerada una ayuda de Estado en el sentido del art. 87 del TCE. El criterio de la selectividad *de facto* ha sido tradicionalmente aplicado con un cierto grado de prudencia, en casos en que la selectividad o especificidad de las medidas era clara.

Así, dice el TG⁷⁶⁵:

“154 Sin embargo, como señala la Comisión, para excluir la calificación de medida general, no es necesario verificar si el comportamiento de la Administración tributaria es arbitrario. Basta demostrar, como se ha hecho en el caso de autos, que la citada Administración dispone de una facultad de apreciación discrecional que le permite, en particular, modular el importe o los requisitos de concesión de la ventaja fiscal de que se trata en función de las características de los proyectos de inversión sometidos a su apreciación”

Por tanto, a priori, la mera posibilidad de una actuación discrecional en la aplicación de la norma puede convertir la medida en selectiva⁷⁶⁶.

⁷⁶⁴ CREUS CARRERAS & URIARTE VALIENTE (2003) “Evolución del criterio de selectividad de las ayudas de estado en relación con las medidas fiscales”, págs 270-271

⁷⁶⁵ STPI Asunto T-127/99, Territorio Histórico de Álava - Diputación Foral de Álava (T-127/99), Comunidad Autónoma del País Vasco y Gasteizko Industria Lurra, SA (T-129/99) y Daewoo Electronics Manufacturing España, SA (DEMESA) (T-148/99) contra Comisión de las Comunidades Europeas, aptdo 154. En el mismo sentido vid Asunto T-92/00, aptdo 35, Ramondín – Comisión.

⁷⁶⁶ Vid las CAG LA PERGOLA en el Asunto C-342/96, Tubacex, aptdo 8: “las disposiciones de alcance general no están comprendidas dentro del ámbito de aplicación del artículo 92. Pero la jurisprudencia del Tribunal de Justicia ha advertido ya que también las intervenciones aplicables *prima facie* a la generalidad de las empresas pueden revestir cierto carácter selectivo y, por consiguiente, ser consideradas como disposiciones destinadas a favorecer a determinadas empresas o producciones. Esto se produce, en particular, cuando la Administración, llamada a aplicar la regla general, dispone de un cierto margen de discrecionalidad en el momento de adoptar el acto. En efecto, en la sentencia Francia/Comisión, el Tribunal de Justicia afirmó que el sistema nacional controvertido podía «colocar a determinadas empresas en una situación más favorable que otras y reunir así los requisitos de una ayuda en el sentido del apartado 1 del artículo 92 del Tratado», dado que el organismo nacional de que se trataba « [disponía] de una facultad discrecional que le [permitía] modular la intervención financiera en función de diversas consideraciones [...]». Por consiguiente, a

Sin embargo, la rigidez de este planteamiento ha de ser matizada, y de hecho, tradicionalmente el criterio de la selectividad de facto ha sido aplicado con un cierto grado de prudencia, en casos en que la selectividad o especificidad de las medidas era clara⁷⁶⁷. Así, autores como MARTÍN JIMÉNEZ⁷⁶⁸ dicen que *“En nuestra opinión, la existencia de discrecionalidad, en sí misma, no puede llevar a interpretar que se verifica la selectividad necesaria para situar una norma bajo la influencia del arto 87.1 TCE. El dato decisivo debe ser el uso que hace la Administración tributaria de sus facultades discrecionales, no la propia existencia de éstas, pues no toda decisión discrecional tiene necesariamente que ser arbitraria o discriminatoria”*. En el mismo sentido se expresan MICHEAU⁷⁶⁹ y QUIGLEY⁷⁷⁰, para quienes la simple existencia de un margen discrecional de actuación no es suficiente para considerar una medida selectiva.

En mi opinión, procede distinguir entre las facultades discrecionales otorgadas a la Administración, y la actuación de ésta, ya sea en ejercicio o no de dichas facultades discrecionales.

En cuanto al otorgamiento de dichas facultades discrecionales, del hecho de que la Administración fiscal disponga de una facultad discrecional para modular o graduar el importe de una medida que otorgue una ventaja, a la vista de las circunstancias que

la luz de esta jurisprudencia, la existencia de un margen de discrecionalidad de la Administración excluye que se trate de una disposición de alcance general”. En este asunto hace referencia al Asunto C-241/94, Kimberly Clark, apartado 24. En dicho asunto, el Tribunal de Justicia había señalado que el organismo nacional de que se trataba *“[...] dispone de una facultad discrecional que le permite modular la intervención financiera en función de diversas consideraciones tales como, en especial, la elección de los beneficiarios, el importe y las condiciones de la intervención [...]”*.

⁷⁶⁷ CREUS CARRERAS & URIARTE VALIENTE (2003) *“Evolución del criterio de selectividad...”* op.cit., pág. 270

⁷⁶⁸ MARTÍN JIMÉNEZ (2001) *“El concepto de ayuda de Estado y las normas tributarias: problemas de delimitación del ámbito de aplicación del artículo 87.1 TCE”*, pág. 99

⁷⁶⁹ MICHEAU (2008) *“Tax selectivity...”* op.cit. pág. 277 *“It is less the margin of discretion itself which is taken into account than rather the way how the margin is used”*.

⁷⁷⁰ QUIGLEY (2008) *“European State Aid Law”*, pág. 70 *“The mere fact that certain aspects of an individual tax assessment may require the tax authorities to exercise a discretion in determining liability does not necessarily lead to the conclusion that State aid is granted”*.

concurrir en los contribuyentes, no tiene por qué deducirse que las medidas adoptadas, en ejercicio de dichas facultades, serán selectivas. En tal caso, lo que procedería valorar es si los parámetros que establecen la modulación de dichas circunstancias están previstos en la norma. Esta facultad sí es discrecional, y, atendidas las circunstancias, podría dar lugar a que la conducta se calificase de selectiva. En tal caso, la selectividad no es preciso determinarla *ex post facto*, sino a la vista de las circunstancias. Por tanto, podemos deducir que el otorgamiento de una facultad discrecional, en la que la modulación de la ventaja no esté reglada, a la vista de las circunstancias concurrentes, hace presumir que las medidas dictadas serán selectivas.

Cuestión distinta está en que la Administración dicte actos, o tenga una conducta, que contravenga una norma, en cuyo caso la jurisprudencia comunitaria califica a las decisiones adoptadas de discrecionales. La interpretación del término “discrecional” en estos casos es errónea, y debe ser más bien calificada de arbitraria, ya que una solución discrecional se caracteriza por ser conforme a derecho, siempre que respete los elementos reglados. Por ello, en los casos en que el organismo público incumpla una norma de obligado cumplimiento – v.gr., en los casos de pasividad en la recaudación de deudas tributarias, en que la ley obliga a reaccionar a la Administración, instando los procedimientos necesarios para recaudar los créditos pendientes –no cabría hablar de conducta discrecional – ya que la Administración no puede elegir entre actuar o no actuar – sino de actos arbitrarios y de ilicitud de la conducta⁷⁷¹. En tales casos, la ventaja otorgada de forma arbitraria a un contribuyente es selectiva, ya que el conjunto de contribuyentes en situación comparable son, precisamente, todos los contribuyentes excepto el que es objeto de la medida específica, ya que a todos ellos se les aplica la ley.

No sería admisible, a este respecto, que se argumentara que la medida no sería selectiva si se pudiera demostrar que el comportamiento de la Administración es similar en todos los casos observados, por grande que fuera el número de éstos, ya que la transgresión de la norma – en este caso, la recaudatoria – no puede justificar

⁷⁷¹ En todo caso, ha de verse la actuación en el contexto en que se toma la decisión de actuar o no. Vid *infra*.

que la ventaja otorgada no sea selectiva. Por tanto, incluso con un número indefinido de actos, la medida no sería en ningún caso general. Lo único que cabría decir es que las medidas individualmente adoptadas serían todas selectivas.

Por consiguiente, cuando hablemos de medidas fiscales discrecionales, ha de tenerse en cuenta esta interpretación.

2.3. Medidas fiscales discrecionales

A continuación examinaremos una serie de medidas en las que, bien por la Comisión, o por el TJUE, se ha considerado la existencia de discrecionalidad, y por ello se ha calificado la medida como selectiva.

Clasificaremos éstas en diferentes grupos.

2.3.1. Procesos concursales, o existencia de dificultades financieras

Los supuestos a que nos referimos tienen como base la existencia de problemas de insolvencia en las empresas que conducen a que dejen de pagar las deudas tributarias, por lo que las administraciones fiscales se convierten involuntariamente en acreedoras de créditos fiscales impagados, sobre los que se aplicarán los procedimientos recaudatorios legalmente establecidos.

La aplicación de la normativa legal implica la inexistencia de ayudas de Estado⁷⁷², incluso cuando el tipo legal establecido para los créditos fiscales impagados es inferior al tipo de mercado⁷⁷³. Es con posterioridad a estas acciones ordinarias,

⁷⁷² Así, en el Asunto C-276/02, GEA y VANOSA, al anular la Decisión de la Comisión sobre la presunta ayuda de Estado al Grupo de Empresas Álvarez (GEA y VANOSA), el TJUE criticó a la Comisión por no tener en cuenta que las autoridades españolas habían dado evidencia de varios intentos de incoar la propiedad, cuentas bancarias y créditos poseídos para cubrir enormes responsabilidades por pagos fiscales y de seguridad social. “36. *Habida cuenta de todos estos datos, la Comisión no podía considerar de forma general que «el Reino de España no había adoptado las medidas previstas por la normativa española (procedimientos ejecutivos separados) para evitar que las empresas continuaran su actividad sin cumplir sus obligaciones fiscales y de seguridad social»*”

⁷⁷³ Ya que el interés cargado se intenta que compense la pérdida sufrida por la demora del deudor en incumplir su obligación de devolver la deuda. Vid infra, los comentarios acerca del Asunto C-342/96, España – Comisión (Tubacex)

cuando continúan impagados los créditos fiscales, cuando puede surgir la existencia de ayuda, centrada en la conducta del acreedor público.

El criterio para determinar la existencia de ayuda, derivado de lo anterior, no es el del inversor privado, sino el del acreedor privado. El AG POIARES MADURO lo ha expresado magistralmente en las CAG del asunto GEA y VANOSA:

“24. [...] el criterio del acreedor privado no debe confundirse con [...] el del inversor privado. Mientras que el inversor pretende obtener un beneficio realizando intervenciones en determinadas empresas, el acreedor busca conseguir el pago de las cantidades que le adeuda un deudor que tiene dificultades económicas [...] En una situación de inversión, la comparación se realiza «en condiciones normales de mercado» [...] En una relación de acreedor a deudor, la situación es diferente. No cabe situarse en «condiciones similares de mercado». Se trata de evaluar la situación de las empresas deudoras no con relación a la situación de sus competidores en el mercado, sino con relación a la de las empresas que se encuentran en las mismas dificultades. Hay que preguntarse entonces no solamente si existe una ventaja económica [...] sino si dicha ventaja es una «ventaja» en el sentido de que tiene como efecto conceder un trato preferencial a una empresa, al margen de cualquier justificación conforme a la lógica de la eficacia económica. En este caso, el criterio decisivo no es, pues, el de si existe una ventaja económica, sino el de si ésta corresponde a un trato más favorable que el que dispensaría, en condiciones similares, un acreedor privado a su empresa deudora”.

Por tanto, lo relevante es comparar si el trato que otorga la Administración tributaria a los deudores es semejante, como acreedor público, al que otorgaría un acreedor privado diligente que tratase de recuperar las cantidades adeudadas, teniendo en cuenta las circunstancias del deudor. La conducta de la Administración no será, por tanto, constitutiva de ayuda cuando se comporte como un “acreedor privado diligente” en una economía de mercado, que el AG POIARES MADURO define como “*el operador económico eficaz, capaz de discernir y emplear los medios más adecuados para conseguir un determinado fin, que es el cobro de sus créditos. Esta cualidad de eficacia implica, en particular, la toma en consideración de todos los factores propios de la relación en la que se encuentra inmerso*”⁷⁷⁴.

De esta manera, podemos analizar, a la luz de la jurisprudencia, las conductas que el

⁷⁷⁴ CAG Asunto GEA y VANOSA, aptdo

acreedor público puede tomar.

2.3.1.1. Celebración de convenios con el deudor que impliquen reestructuración de deudas, otorgando aplazamientos o fraccionamientos de pago.

La jurisprudencia del TJUE ha avalado que la Administración fiscal pueda celebrar convenios con el deudor al objeto de dar facilidades para su reembolso⁷⁷⁵. Así, en el asunto Tubacex⁷⁷⁶, el TJUE dice:

“suponiendo acreditado, tal como admite la Comisión, el hecho de que las cantidades anticipadas por el Fogasa⁷⁷⁷ para el pago de los salarios de los trabajadores de Tubacex no revisten el carácter de una ayuda de Estado, de ello resulta que, al articular las formas de devolución de estos anticipos, debe considerarse que el Fogasa ha actuado como un acreedor público que, al igual que un acreedor privado, trata de recuperar cantidades que se le adeudan y que, a tal efecto, celebra con el deudor convenios conforme a los cuales las deudas acumuladas se aplazarán o fraccionarán para facilitar su devolución”.

Para el TJUE, como vemos, la mera celebración de convenios para aplazar o fraccionar las deudas forma parte de la conducta normal de un acreedor privado diligente, ya que éstos los celebra con la finalidad de obtener el reembolso de sus créditos. Por tanto, el hecho de que se acuerden facilidades de pago de manera discrecional por un acreedor público no sería condición suficiente para caracterizar dichas facilidades como ayudas de Estado. Para ello sería necesario, dice Quigley⁷⁷⁸, examinar los términos crediticios al objeto de comparar si las facilidades de pago acordadas son ostensiblemente más generosas que aquéllas que habrían sido acordadas por un acreedor privado en una situación comparable en consideración hacia su deudor, teniendo en consideración, en particular, el tamaño de la deuda, los remedios legales disponibles para el acreedor público, las oportunidades de que la situación del deudor se recuperará si se le permite continuar operando y los riesgos

⁷⁷⁵ Como dice LUJA (2012) *“(Re)shaping Fiscal State Aid: Selected Recent Cases and Their Impact”*, pág. 122, siempre que otros acreedores estuvieran dispuestos a hacer lo mismo

⁷⁷⁶ Asunto C-342/96, España – Comisión (Tubacex), aptdo 46

⁷⁷⁷ Fondo de Garantía Salarial; en adelante, Fogasa

⁷⁷⁸ QUIGLEY (2008) *“European State Aid Law”*, pág. 104

para el acreedor de ver incrementarse sus pérdidas en este último caso⁷⁷⁹.

Así, en el asunto Grecia/Comisión⁷⁸⁰, referida a una serie de deudas contraídas con el Banco Agrícola de Grecia por unas cooperativas, el TJUE entiende que la Comisión aplicó correctamente el criterio del inversor privado respecto al reescalonamiento de deudas efectuado por el Banco Agrícola de Grecia, basándose en las condiciones ostensiblemente favorables que este último otorgó a dichas cooperativas, en particular la fijación de un tipo de interés del 50% del tipo de mercado, un período de carencia de tres años, y en algún caso, la concesión de aplazamientos sin garantías suficientes, condiciones que entiende el TJUE que no hubieran sido obtenidas de un banco privado.

Ha de señalarse, además que cuando un ente público conviene en reestructurar las deudas que se le deben, el interés cargado se intenta que compense la pérdida sufrida por la demora del deudor en cumplir su obligación de devolver la deuda. Esta es otra de las características que diferencian el criterio del acreedor privado del criterio del inversor privado. Por consiguiente, es incorrecto evaluar cualquier elemento de ayuda con referencia a los tipos de interés respecto a los préstamos comerciales en que el prestatario normalmente estaría buscando realizar un beneficio con el préstamo.

Así, en el asunto Tubacex, la normativa española que regía la recuperación de los

⁷⁷⁹ Así, en el Asunto C-256/97, DMT, aptdo 30, el TJUE estableció: *“las facilidades de pago de cotizaciones a la Seguridad Social concedidas discrecionalmente a una empresa por el organismo competente para su recaudación constituyen una ayuda de Estado a efectos del apartado 1 del artículo 92 del Tratado si, habida cuenta de la importancia de la ventaja económica concedida de este modo, la empresa no hubiera manifestamente obtenido facilidades comparables de un acreedor privado que, con respecto a ella, se encontrara en la misma situación que el organismo recaudador”*.

⁷⁸⁰ Asunto C-278/00 Grecia – Comisión apartados 46-49: *“46. A este respecto, procede señalar que el artículo 5 de la Ley n° 2237/94 fija condiciones de reescalonamiento de deudas muy favorables para el prestatario [...] es difícil imaginar que una entidad de crédito privada, que opere en condiciones normales de mercado, hubiera aceptado un período de carencia de tres años y un tipo de interés del 50 % del tipo de interés de mercado, como se prevé en dicho artículo [...] [En el caso concreto de una de las cooperativas, AGNO] el Banco Agrícola de Grecia no actuó como un inversor privado cuando adoptó el acuerdo de reescalonamiento de las deudas de dicha cooperativa [...] a la luz de las circunstancias del presente asunto, a saber, que la cooperativa AGNO se encontraba en una difícil situación financiera, que ya había disfrutado de ayudas en virtud de las Leyes n os 2008/92, 2198/94 y 2237/94, y que no podía ofrecer suficientes garantías como contrapartida de la consolidación de sus deudas”*.

créditos de Tubacex por el Fogasa – que había adelantado los sueldos de los empleados – establecía que las cantidades aplazadas devengarían interés legal del dinero, fijado en la época en el 9%, inferior al tipo de mercado de los créditos comerciales, razón por la que la Comisión determinó que dicho tipo conllevaba un elemento de ayuda. Sin embargo, el TJUE mantuvo que el pago de los salarios de los empleados en estas circunstancias no era el mismo que un crédito comercial, y que el acreedor no buscaba realizar ningún beneficio especial con el dinero que se le debía, sino simplemente deseaba recuperar las sumas avanzadas sin sufrir pérdidas financieras. El propósito del elemento de interés era por tanto simplemente verse compensado por la depreciación de la moneda⁷⁸¹, por lo que anula la Decisión de la Comisión, que había aplicado el test del inversor privado. Ahora bien, pese a ello, para el TJUE puede existir un elemento de ayuda de Estado si el tipo de interés aplicable por la Administración es inferior al tipo de interés de mercado que aplicaría un acreedor – no un inversor – privado⁷⁸².

2.3.1.2. Quitas y remisiones de deuda

En cuanto a las remisiones de deuda, en el seno de procedimientos judiciales, el TJUE las admite, si bien han de estar objetivamente justificadas. El criterio para evaluar la eventual ayuda es, como ya se ha dicho, el del acreedor privado⁷⁸³, que

⁷⁸¹ Así, el TJUE dice, en el apdo 48 de la sentencia: “48 Los intereses normalmente aplicables a este tipo de créditos son los que se destinan a reparar el perjuicio sufrido por el acreedor como consecuencia del retraso por parte del deudor en la ejecución de su obligación de liberarse de su deuda, a saber, los intereses de demora”.

⁷⁸² Para el TJUE (apartado 48 de la sentencia), “En el supuesto de que el tipo de los intereses de demora aplicado a las deudas contraídas con un acreedor público sea distinto del practicado para las deudas contraídas con un acreedor privado, debería aplicarse este último tipo en caso de que fuera superior al primero”.

⁷⁸³ Sin embargo, en el Asunto EDF(Asunto T-156/04, EDF – Comisión), el TG no aplicó el criterio del acreedor privado, sino el del inversor privado. En el citado asunto se planteaba si la conversión en capital de las deudas fiscales que tenía la citada empresa – de la que el Estado francés era único accionista – constituía una ayuda de Estado. El TG “es preciso examinar si un Estado miembro, que es a la vez el acreedor fiscal de una empresa pública y su único accionista, puede invocar válidamente la aplicación del criterio del inversor privado cuando lleva a cabo un aumento de capital de esa empresa con renuncia a ese crédito fiscal, o si debe considerarse que, habida cuenta de la naturaleza fiscal del crédito y del hecho de que el Estado ha ejercido sus prerrogativas de poder público al renunciar a ese crédito, la Comisión podía conforme a Derecho excluir la aplicación de ese criterio en lo que atañe al

matiza el TG en el asunto HAMSA⁷⁸⁴: “

“Cuando una empresa que se encuentra en una situación financiera gravemente deteriorada propone uno o varios convenios de acreedores para sanear su situación y evitar un procedimiento de liquidación, los acreedores deben optar entre el importe que se les ofrece en el convenio propuesto, por un lado, y el importe que esperan poder recuperar tras la eventual liquidación de la empresa, por otro. Su opción se ve influida por una serie de factores, como su condición de acreedor hipotecario, privilegiado u ordinario, la naturaleza y amplitud de las eventuales garantías que posea, su apreciación de las posibilidades de saneamiento de la empresa, así como el beneficio que obtendría en caso de liquidación”.

Así, en el asunto Salomon⁷⁸⁵ el TGUE dictaminó que no existía ayuda de Estado en el caso de la aprobación de un plan de reestructuración de una sociedad con graves dificultades financieras, cuya aprobación conllevaba la condonación de parte de las deudas, algunas de las cuales eran deudas públicas. Para el TG las medidas tomadas por los bancos públicos no contenían ningún elemento de ayuda de Estado ya que su acción estaba justificada por motivos económicos en que las pérdidas habrían sido considerablemente mayores si la compañía hubiese sido forzada a la suspensión de pagos⁷⁸⁶.

aumento de capital del que se trata” (apdo 246). Para el TG, “248... el criterio del inversor privado no puede excluirse por el único motivo de que el aumento de capital de EDF resulte de la renuncia por el Estado a un crédito fiscal que tenía frente a esa empresa. 249 En esas circunstancias incumbía en efecto a la Comisión verificar si un inversor privado hubiera procedido a una inversión de importe comparable en circunstancias similares, con independencia de la forma de la intervención del Estado para aumentar el capital de EDF y del posible uso de recursos fiscales a ese efecto, y ello para comprobar la racionalidad económica de esa inversión y compararla con el comportamiento que habría adoptado tal inversor respecto a la misma empresa en las mismas circunstancias”. El TJUE anula, por tanto, la Decisión de la Comisión.

⁷⁸⁴ Asunto T-152/99 Hijos de Andrés Molina (HAMSA) – Comisión, apartado 168. En el mismo sentido, Asunto T-11/07, Frucona – Comisión, apdo 115

⁷⁸⁵ Asunto T-123/97 Salomon SA – Comisión

⁷⁸⁶ Asunto T-123/97 Salomon SA – Comisión apartado 68: *“Puesto que, en caso de quiebra de HTM, los bancos podían perder una parte aun mayor de sus créditos y a falta de veto emitido por los bancos privados, que representaban un tercio del conjunto de los bancos miembros del consorcio, no parece, como consideró la Comisión, que la renuncia de los bancos públicos fuera asimilable a una ayuda de Estado”.*

Un asunto importante en este sentido es Frucona⁷⁸⁷, que se refiere a la renuncia por la autoridad fiscal al 65 % de sus créditos frente a esta empresa en el marco de un convenio de acreedores. En este caso el TGUE cuestiona que la Administración fiscal se adhiera a dicho convenio, cuando se trataba de un acreedor privilegiado – cuyo consentimiento, por tanto, era necesario para su aprobación – que podía haber instado un procedimiento de ejecución fiscal o bien uno judicial. En aplicación del criterio del acreedor privado, la autoridad fiscal debiera haber valorado si era preferible renunciar definitivamente a parte de los créditos, o instar un procedimiento de liquidación, más largo, y que terminase vendiendo los bienes y adjudicándose la parte correspondiente. En este caso, de los cálculos de la Comisión se desprende que la segunda opción hubiera sido más favorable, por lo que apreció la existencia de una ventaja.

Como antes se ha dicho, es importante tener en cuenta que la comparación con el acreedor privado ha de tener en cuenta si el acreedor es o no privilegiado – circunstancia que normalmente concurre en la Administración tributaria – a la hora de valorar el beneficio que obtendría en caso de liquidación, y por ello la comparación habría de hacerse con un acreedor privado que tuviera los mismos privilegios⁷⁸⁸. Ha de tenerse en cuenta, además⁷⁸⁹, que si las autoridades fiscales renuncian a parte de sus créditos privilegiados en beneficio de otros acreedores, esos acreedores pueden ser considerados beneficiarios indirectos de la ayuda, aun cuando el convenio haya sido sancionado por la autoridad judicial.

2.3.1.3. Actitud diligente en caso de incumplimiento

En caso de que el deudor incumpla el convenio, o siga acumulando deudas impagadas, la existencia o no de ayuda se ha apreciado por la Comisión y el TJUE en base a la pasividad en la toma de decisiones por parte de las autoridades fiscales. La

⁷⁸⁷ STPI T-11/07 Frucona – Comisión

⁷⁸⁸ Vid CAG JACOBS Asunto C-256/97, DMT: “36 Para establecer la comparación, el hipotético acreedor debería ser, en la medida de lo posible, equivalente en todos los aspectos pertinentes al organismo público de que se trate. Por consiguiente, en el presente asunto el hipotético acreedor debería tener una capacidad similar para conceder facilidades de pago y gozar de ventajas similares, tales como un privilegio de crédito sobre los bienes de la empresa deudora”.

⁷⁸⁹ LUJA (2012) “(Re)shaping Fiscal State Aid: Selected Recent Cases and Their Impact”, pág. 123

determinación de si existe o no ayuda, como sabemos, ha de pasar por comparar la actitud de la Administración con la que tendría un acreedor privado, habida cuenta de las circunstancias concurrentes⁷⁹⁰. La decisión que adopte estará en función del riesgo previsible de cobro, que ha de evaluarse caso por caso⁷⁹¹. El AG POIARES MADURO dice a este respecto⁷⁹² “*Al objeto de la calificación como ayuda de Estado, la actuación del Estado [...] se valora por la eficacia de los medios empleados para proteger sus intereses como acreedor. El comportamiento de los poderes públicos en este ámbito debe evaluarse únicamente desde este ángulo*”.

Por tanto, cualquier decisión que tome el acreedor público ante el deudor – tratar de recuperar los créditos; tratar de renegociar la deuda; instar la quiebra; instar procedimientos especiales... – ha de tener en cuenta, a los efectos de determinar la posible ayuda de Estado si es la mejor alternativa bajo el punto de vista de un acreedor privado que trata de recuperar su crédito.

La jurisprudencia del TJUE, en este sentido, ha adoptado una actitud pragmática acerca de la decisión a tomar por la Administración, no inclinándose a tratar de garantizar la supervivencia de la empresa, o a mantener su actividad – como se tiende en el derecho de quiebras – sino más bien a procurar la eficacia en la recaudación del crédito público, salvo que aquélla sea mejor opción para esta última. La decisión, por tanto, de instar o no la quiebra de la empresa, o de mantener la empresa viva tan sólo ha de tener en cuenta cuál ha de ser, conforme a los cálculos del acreedor público, la opción con la que el crédito público puede recuperarse mejor⁷⁹³. Precisamente aquí se

⁷⁹⁰ Vid las CAG POIARES MADURO, Asunto C-276/02, aptdo 26: “*Se desprende, en efecto, de reiterada jurisprudencia que, en materia de apreciación de una ventaja constitutiva de una ayuda de Estado, las circunstancias concretas de cada asunto tienen especial importancia*”

⁷⁹¹ E.d., en términos económicos, ha de adoptar la decisión que maximice el valor actual del flujo de cobros esperados. Dado que las decisiones se adoptan en ambiente de incertidumbre – no se sabe ni la evolución que tomará la empresa, ni ha de evaluarse la ayuda con la información que se dispone en el momento de la decisión, teniendo en cuenta factores como la situación patrimonial de la empresa; las expectativas de beneficio en el mercado en que se desenvuelve; la capacidad de financiación y la posibilidad de devolución de sus préstamos; el valor real de sus activos materiales e inmateriales y los pasivos contingentes en caso de liquidación...

⁷⁹² CAG POIARES MADURO, Asunto C-276/02, aptdo 38

⁷⁹³ Así, respecto a si las autoridades públicas deben o no instar la quiebra, el AG JACOBS (Asunto C-

produce un choque entre los intereses estatales – que tratan de mantener a flote la empresa, procurando dar facilidades para el pago de los créditos fiscales – y la postura de la Comisión y del TJUE que consideran que en tales casos el acreedor diligente tratará de anteponer sus intereses – cobrar el crédito – a los intereses de la empresa, sin que a tales efectos sean, por tanto, relevantes los costes económicos y sociales en que pueda incurrirse, dado que la ayuda es un concepto objetivo.

Como consecuencia de lo anterior, la Comisión y la jurisprudencia comunitaria han considerado que otorga una ventaja la actitud pasiva de las autoridades ante el cobro de las deudas fiscales, dado que un acreedor diligente adoptaría una actitud activa, de tender a cobrar el crédito, de no dejar que la inactividad conduzca a la prescripción de las deudas, de perseguir, en definitiva, el patrimonio para poder cobrar. En este sentido podemos mencionar los asuntos DMT, Magefesa, y Lenzing, los cuales se refieren al otorgamiento de facilidades financieras por parte de los organismos gestores de la Seguridad Social y de la Hacienda Pública.

El primero de ellos es el asunto DMT⁷⁹⁴. En este asunto, el Tribunal de Comercio de Bruselas solicitó al Tribunal de Justicia que se pronunciase con carácter prejudicial sobre si determinadas facilidades para el aplazamiento del pago de cotizaciones a la

256/97, DMT aptdo 36) dice “Sin embargo, suscribo la afirmación de la Comisión en el sentido de que sería inadecuado considerar que el hipotético acreedor privado está interesado en asegurar que se evite la liquidación de la empresa. Debe suponerse que el acreedor privado persigue sus propios intereses comerciales. Por lo tanto, si la manera más eficaz de cobrar su crédito es permitir la liquidación de la empresa, ha de suponerse que un acreedor privado no intentaría evitar este resultado”. En la misma línea argumentativa, POIARES MADURO dice que “el criterio del acreedor privado no exige que se solicite la declaración de quiebra inmediata de una empresa en crisis [...] (ya que) es comprensible que un acreedor privado, dotado de medios importantes, tenga interés en mantener durante un determinado tiempo la actividad de una empresa deudora, si los costes de una liquidación inmediata resultan más elevados que los de la concesión de una ayuda. Todo acreedor ha de comparar, por un lado, el beneficio que puede derivarse de una liquidación rápida de la empresa y, por otro lado, el que podría resultar de la renuncia momentánea al cobro de sus créditos y de la continuación de las actividades de su deudor”. Ahora bien, la elección de la renuncia deberá cumplir al menos tres requisitos, para POIARES: “Primero, la viabilidad económica y la mejora de la situación económica de la empresa deberán poder demostrarse a priori. Segundo, deberá hacerse todo lo posible por impedir la apertura de nuevos créditos y la acumulación de nuevas deudas. Tercero, el Estado deberá poder contar con el cobro de sus créditos en un plazo razonable”. En este sentido cabe entender, v.gr., el Asunto Salomon, al que se ha hecho referencia anteriormente.

⁷⁹⁴ Asunto C-256/97 Déménagements - Manutention Transport SA (DMT) – Comisión

Seguridad Social concedidas a la empresa DMT durante más de diez años en circunstancias en las que su pasivo – que en su mayor parte estaba constituido por cotizaciones a la Seguridad Social impagadas, intereses y recargos – era sustancialmente superior a su activo, por un organismo público competente para la recaudación de tales cotizaciones (el Office national de sécurité sociale, ONSS) constituían una ayuda de Estado a efectos del apartado 1 del artículo 92 del Tratado CE y, en caso afirmativo, si las facilidades concedidas en este caso son compatibles con el mercado común. En el dictamen emitido por el fiscal éste consideró que DMT debería haberse declarado en quiebra de no haber sido por la tolerancia demostrada por el ONSS durante los diez años anteriores y llegó a la conclusión de que el ONSS había hecho dejación de sus funciones de recaudador de cotizaciones a la Seguridad Social y se había arrogado una función semejante a la de una entidad de crédito.

El TG concluyó que existía una ayuda de Estado:

“las facilidades de pago de cotizaciones a la Seguridad Social concedidas discrecionalmente a una empresa por el organismo competente para su recaudación constituyen una ayuda de Estado a efectos del apartado 1 del artículo 92 del Tratado si, habida cuenta de la importancia de la ventaja económica concedida de este modo, la empresa no hubiera manifestamente obtenido facilidades comparables de un acreedor privado que, con respecto a ella, se encontrara en la misma situación que el organismo recaudador”.

El asunto Magefesa⁷⁹⁵ se refiere igualmente al impago de cuotas impositivas y de seguridad social⁷⁹⁶.

Los hechos que dieron lugar a este asunto son los siguientes: en 1997, la Comisión inició el procedimiento del art. 93.2 del TCE en relación con el impago de impuestos y cotizaciones sociales por el grupo español Magefesa y sus empresas sucesoras, así como por la continuidad en la actividad de una de las empresas del grupo, Indosa, que

⁷⁹⁵ Asunto C-480/98 España – Comisión (Magefesa)

⁷⁹⁶ Vid Informe de Política de Competencia 1998, pág. 95, que referido al Asunto Magefesa dice que “Por primera vez, el Tribunal de Justicia confirmó el análisis de la Comisión de que el comportamiento de las autoridades públicas de permitir proseguir sus actividades a una empresa deudora que ha dejado de cumplir sus obligaciones puede, en determinadas circunstancias como las que concurren en el asunto en cuestión, llevar a la conclusión de ilegalidad de la ayuda estatal”.

había sido declarada en quiebra en 1994, incumpliendo además sus obligaciones fiscales y en materia de seguridad social

La Comisión declaró ilegal e incompatible con el mercado común, por la Decisión 1999/509/CE, de 14 de octubre de 1998, la ayuda en forma de continuo impago de impuestos y contribuciones de Seguridad Social por parte de las empresas del grupo. El gobierno español recurrió ante el TJUE dicha Decisión.

Las alegaciones del gobierno español se centraron en la falta de especificidad de la medida, ya que se aplicó a las empresas del grupo la normativa general concursal y recaudatoria, que por tanto no puede, por definición, constituir una ayuda de Estado.

Sin embargo, las alegaciones de la Comisión no se centraban en el carácter general de la normativa, sino más bien en la aplicación que hicieron las autoridades públicas de la misma. Para la Comisión, la ayuda está constituida por el continuo impago de determinadas deudas por el grupo Magefesa, así como por la acumulación de nuevas deudas como consecuencia de la decisión discrecional adoptada por los acreedores públicos de abstenerse de instar la liquidación de dichas empresas. Para saber si la actuación de las autoridades constituyó o no una ayuda de Estado, habría que evaluar si tal decisión podría aumentar las posibilidades de cobrar todas o parte de las deudas o si, por el contrario, las perspectivas de cobro no serían mejores si los acreedores permitieran la continuación de la actividad de la empresa sin instar la declaración de quiebra.

El análisis que hace la Comisión llega a un resultado incuestionable: durante años se toleró pasivamente la acumulación de deudas tributarias, y cuando se declaró la quiebra, fue a instancia de acreedores privados, lo que manifiesta cuál debiera haber sido la conducta de los públicos. El TJUE, sosteniendo estos argumentos, concluyó que la conducta de las autoridades española era constitutiva de ayuda de Estado:

“20 Pues bien, de los autos se desprende que, a pesar de las afirmaciones del Gobierno español según las cuales la Administración ejercitó todas las acciones legalmente previstas para obtener el pago de las deudas de las empresas del grupo Magefesa, las empresas de que se trata pudieron continuar sus actividades durante varios años sin cumplir sus obligaciones fiscales y de seguridad social. Aunque algunas fueron finalmente declaradas en quiebra, a instancia de acreedores privados y

no de las autoridades públicas, una de ellas, Indosa, fue autorizada, aparentemente sin condiciones, sin oposición de los acreedores y sin intervención judicial, a continuar su actividad tras ser declarada en quiebra y acumuló como consecuencia de ello nuevas deudas de las que sólo ha pagado una ínfima parte”.

Por último nos encontramos con el asunto Lenzing⁷⁹⁷, que se refiere también a la actitud pasiva y tolerante adoptada por las autoridades públicas de Seguridad Social y del Fondo de Garantía Salarial (Fogasa), organismo público encargado de adelantar la nómina a los trabajadores en casos de procesos liquidatorios empresariales.

La Comisión había considerado⁷⁹⁸ que los acuerdos entre el Fogasa y la empresa Sniace, así como los acuerdos de reescalonamiento de la deuda de ésta con la Seguridad Social, no contenían elementos de ayuda de Estado. Sin embargo, la empresa Lenzing recurrió dicha Decisión ante el TG, el cual apreció que determinadas actuaciones de la Tesorería General de la Seguridad Social (TGSS) y del Fogasa proporcionaron a Sniace una ventaja comercial. En el caso de la TGSS, ésta consintió el impago de cuotas durante más de seis años, al cabo de los cuales celebró un convenio con la empresa, que esta incumplió, y tras lo cual siguió acumulando deudas ante la pasividad de la TGSS, la cual, en lugar de haber exigido íntegramente el pago de las deudas – ante el incumplimiento de la empresa – celebró un nuevo convenio, lo que hubiera sido inaceptable para un acreedor privado. El TG, respecto de la conducta de la TGSS, afirma⁷⁹⁹: “...*el comportamiento de un organismo público competente para recaudar las cuotas de la Seguridad Social que permite que éstas se paguen con retraso da a la empresa que se beneficia de ello una ventaja comercial apreciable, al mitigar, a su favor, la carga que deriva de la aplicación normal del régimen de Seguridad Social”.*

Respecto del Fogasa, el TG entiende que la actuación de este organismo en cuanto al adelanto de los salarios e indemnizaciones al personal de Sniace no contiene elementos de ayuda de Estado. Sin embargo, como dice el TG: “*los salarios e indemnizaciones debidos a los trabajadores de una empresa forman parte de los*

⁷⁹⁷ Asunto T-36/99, Lenzing

⁷⁹⁸ Decisión 1999/395/CE

⁷⁹⁹ Asunto T-36/99, Lenzing, apdo 137

costes normales de la actividad de ésta, que en principio está obligada a soportar con cargo a sus recursos propios. Por tanto, cualquier actuación pública destinada a financiar estos costes podrá constituir una ayuda siempre que tenga como consecuencia conceder una ventaja a la empresa, con independencia de que los pagos se realicen a ésta directamente o a sus trabajadores a través de un organismo público. Al tolerar que no se cumpliesen los vencimientos de la devolución de la deuda contraída a causa de los citados pagos, el Fogasa concedió a Sniace una ventaja comercial cierta al mitigar a su favor una carga que normalmente recae sobre su presupuesto”.

Estos tres asuntos tienen en común la existencia de dificultades financieras en las empresas, que derivan en importantes deudas públicas (de seguridad social, y fiscales), respecto de las cuales la reacción de las autoridades es pasiva⁸⁰⁰. Para el TJUE en estos casos existe una ventaja – ya que se permite el diferimiento de las cuotas, o en su caso la condonación, si no la prescripción de las mismas. La ventaja está claramente determinada, por cuanto existe ésta si el comportamiento del acreedor público difiere, como más arriba hemos visto, del comportamiento razonable de un acreedor privado comparable, en las circunstancias en que aquél se encuentra a la hora de tomar la decisión que puede dar lugar a ventaja.

Admitida la existencia de ventaja, la cuestión a plantear es si sería ésta selectiva. Como más arriba vimos⁸⁰¹, la ventaja es selectiva, porque los sujetos comparables son todos aquéllos a los que se aplica la norma, que exige la diligencia en el cobro de las deudas tributarias. No cabe argumentar, como hemos visto, que la conducta repetitiva y habitual de dejación en el cobro de las deudas tributarias, aun cuando pueda considerarse habitual, haga que las medidas adoptadas sean no selectivas.

⁸⁰⁰ Como excepción a ésta, cabe mencionar el Asunto C-276/02, apartados 35 y 36, GEA y VANOSA, en la cual el TJUE criticó a la Comisión por no tener en cuenta que las autoridades españolas habían dado evidencia de varios intentos de incoar la propiedad, cuentas bancarias y créditos poseídos para cubrir las responsabilidades contraídas por pagos fiscales y de seguridad social. La Comisión no demostró que las autoridades españolas hubieran dejado de tomar medidas adecuadas bajo la ley española y que no habían actuado como un acreedor privado que busca recuperar las cantidades que se le adeudan.

⁸⁰¹ Apartado 2.3.1.3 in fine

2.3.2. En el otorgamiento de beneficios fiscales

En el otorgamiento de beneficios fiscales es difícil hablar, en mi opinión, de discrecionalidad en su concesión – salvo que este término se entienda en su sentido corriente⁸⁰² –, ya que, como expusimos más arriba, la frontera entre arbitrariedad y discrecionalidad se encuentra en la motivación razonada y razonable del acto. En estos casos la autoridad pública escoge al destinatario al cual va a otorgar el beneficio fiscal, con lo que está convirtiendo la actuación en selectiva⁸⁰³. Ha de señalarse, no obstante, que la selección no se refiere a la comprobación de que el destinatario cumple los requisitos, sino que, cumpliendo los requisitos, se elige de forma discrecional – en sentido corriente – al destinatario.

Así, los criterios que encontramos en la jurisprudencia destacan que basta la presencia de un margen de discrecionalidad para que la medida sea selectiva, sin que sea necesario demostrar que el comportamiento ha sido arbitrario.

Así, en el asunto T-127/99⁸⁰⁴, el TG apreció que, respecto de la concesión de un crédito fiscal a la inversión en el Impuesto sobre sociedades, la Diputación Foral de Álava disponía de una cierta facultad discrecional por lo que se refiere a la aplicación de dicho crédito fiscal, ya que la Norma Foral 22/1994 establece que el crédito fiscal es igual al 45 % “del importe de la inversión que determine la Diputación Foral de Álava”. De aquí concluye el TG que *“la Norma Foral 22/1994, que permite a la Diputación Foral fijar el importe de la inversión admisible, le permite, al mismo tiempo, modular el importe de la intervención financiera. Además, hay que precisar que, a tenor de la Norma Foral 22/1994, la Diputación Foral está facultada para fijar los plazos y limitaciones que, en cada caso, resulten de aplicación”*⁸⁰⁵.

⁸⁰² Como lo define el diccionario de la RAE: “que se hace libre y prudencialmente”

⁸⁰³ Vid, v.gr., la Decisión 2007/256/CE Amortización de bienes arrendados por las AIE en Francia, en donde se establece un poder discrecional en el Ministro de Hacienda para valorar las condiciones para la concesión de la autorización, que le permiten seleccionar, según criterios subjetivos, a los beneficiarios del régimen (art. 20 Decisión)

⁸⁰⁴ Asunto T-127/99, Demesa

⁸⁰⁵ Asunto T-127/99, apartado 150

Sin embargo, continúa el TG⁸⁰⁶, *“no es necesario verificar si el comportamiento de la Administración tributaria es arbitrario [...] Basta demostrar, como se ha hecho en el caso de autos, que la citada Administración dispone de una facultad de apreciación discrecional que le permite, en particular, modular el importe o los requisitos de concesión de la ventaja fiscal de que se trata en función de las características de los proyectos de inversión sometidos a su apreciación”*. En definitiva, basta con que tenga la mera posibilidad de elección discrecional para considerar la medida selectiva, aun cuando no se haya hecho uso de la misma.

Por no tener margen alguno de discrecionalidad, en el asunto Maribel bis/ter⁸⁰⁷, referido a la reducción incrementada de cargas sociales que atañe a determinados sectores económicos, el TJUE concluyó la medida no era selectiva. El apartado 27 de la sentencia dice: *“no puede aducirse que las medidas controvertidas constituyen ayudas de Estado debido a que las autoridades nacionales competentes disponen de una facultad discrecional en la aplicación de la reducción incrementada de las cargas sociales (véase la sentencia de 26 de septiembre de 1996, Francia/Comisión, antes citada, apartado 23). En el presente asunto, los requisitos para la concesión de las referidas reducciones incrementadas han sido establecidos por el legislador belga en los Reales Decretos mencionados y no ofrecen a las autoridades competentes ningún margen de maniobra, en especial en la elección de las empresas beneficiarias o de los sectores”*.

2.3.3. Transacciones fiscales con empresas

En el caso de transacciones fiscales entre las autoridades de un Estado Miembro y las empresas individuales, se plantea el problema de su consideración como medidas fiscales selectivas. Examinaremos en este apartado dos cuestiones: por un lado, el asunto Umicore, referido a un acuerdo transaccional de una empresa con la Administración fiscal belga cuyo contenido son unas regularizaciones fiscales por IVA practicadas por ésta. Los criterios de ésta son directamente aplicables a los supuestos de actas con acuerdo. Por otro lado, examinaremos los denominados *Tax*

⁸⁰⁶ Asunto T-127/99, apartado 154

⁸⁰⁷ Asunto C-75/97, Maribel bis/ter

Rulings, sobre los que recientemente la Comisión ha realizado masivos requerimientos a los Estados miembros.

2.3.3.1. Asunto Umicore. Transacción sobre deudas regularizadas por la Administración.

En la Decisión 2011/276/UE (Umicore)⁸⁰⁸, relativa a un acuerdo transaccional con la administración belga la Comisión dejó claro que, por una parte, las autoridades fiscales deben tener un cierto margen de maniobra al negociar un acuerdo, pero, por otra parte, la Comisión debe comprobar si en dichos acuerdos se ha producido un desequilibrio excesivo evidente⁸⁰⁹.

Los hechos a los que se refiere esta Decisión tienen su origen en una serie de propuestas de regularización por el IVA de los años 1995-1997 notificadas a la sociedad Umicore por la Administración fiscal belga, respecto de las que la sociedad manifestó su disconformidad. El motivo de las propuestas de regularización hacía referencia a la indebida aplicación de la exención del IVA en las entregas de bienes con destino a la exportación, al no poder demostrar la sociedad Umicore que en dichas entregas se cumplían las condiciones para la aplicación de la exención⁸¹⁰.

La Comisión justificó la incoación del procedimiento en la posible existencia de una ayuda de Estado, dado que si realmente el contribuyente no puede demostrar la concurrencia de los requisitos exigidos para aplicar la exención, el hecho de llegar a un acuerdo con la Administración parecería dar una ventaja a la empresa, consistente

⁸⁰⁸ Vid WAELBROECK (2005), *“La condition de “sélectivité” de la mesure”*, pág. 85 – 86, que hace referencia al asunto Umicore

⁸⁰⁹ LUJA (2012) *“(Re)shaping Fiscal State Aid: Selected Recent Cases and Their Impact”*, pág. 120

⁸¹⁰ En síntesis, existían una serie de entregas de bienes las cuales no tenían como destinatario final el cliente que aparecía en la factura, sino otro tercero, que estaba radicado en un Estado Miembro distinto de Bélgica, el cual pagaba la mercancía y gestionaba el transporte, apareciendo las facturas a nombre de clientes extranjeros distintos, unas veces de otro Estado Miembro, otras de un Estado extracomunitario (Suiza). La Administración fiscal belga entendió que, respecto de las entregas intracomunitarias, no era aplicable la exención al no correr el transporte por cuenta ni del comprador ni del vendedor; y en el caso de las exenciones, al ser el cliente final intracomunitario (aunque los bienes formalmente se vendieran a un cliente suizo), se entendía que no habían abandonado el territorio de la Unión.

en reducir la carga tributaria que normalmente le habría correspondido. Esta ayuda sería selectiva, dado que⁸¹¹, *“las prácticas discrecionales de las administraciones fiscales pueden dar lugar a ventajas en el sentido del artículo 107, apartado 1, del Tratado. La Comisión estimó pues que una transacción amistosa como la que había beneficiado a Umicore, relativa a la reducción de una deuda en concepto de IVA, de multas e intereses, no era generalmente accesible a todos los contribuyentes, incluso en el supuesto de que impugnaran el fundamento de las infracciones que les fueran imputadas y, en consecuencia, el criterio de selectividad se cumple en este caso.*

Sin embargo, tras examinar los hechos, la Comisión decidió que no existía ventaja, y por tanto no procedía apreciar la existencia de ayuda de Estado.

La determinación de la existencia de ayuda cuando existe una transacción fiscal pasaría, en primer lugar, por ver si existe una ventaja. A este respecto, la Comisión analiza la normativa fiscal belga, que admite los acuerdos transaccionales con los contribuyentes, los cuales *“constituyen una práctica habitual de la Administración fiscal belga, y en el ámbito del IVA están expresamente previstos [...] (e) impiden evitar muchos conflictos”*.

La normativa belga da por sentado que un acuerdo implica concesiones por ambas partes, sin mayores especificaciones acerca de la forma en que el acuerdo sea o no el resultado de un equilibrio de concesiones, que no afectan a su validez –. Sin embargo, admitiendo este hecho, hay un primer límite a introducir: no se puede someter a transacción *“el importe del impuesto resultante de hechos comprobados sino las cuestiones de hecho”*⁸¹². Por tanto, lo primero que hay que comprobar es si es posible llegar a un acuerdo transaccional, por el hecho de que los elementos de hecho no

⁸¹¹ Apartados 85 y 86 de la Decisión

⁸¹² LUJA (2012) *“(Re)shaping Fiscal State Aid...” op.cit.* pág. 122. Esto es particularmente importante en el caso de que un acuerdo cubra un periodo de varios años o incluso abarque la conducta de un contribuyente durante un cierto número de años futuros. En síntesis, el pago de impuestos de ejercicios pasados no debería condicionarse al comportamiento del contribuyente en el futuro, salvo que ello sea resultado de los términos legales (como un crédito a la inversión que se condiciona a la no disposición de un activo durante X años).

estén suficientemente probados⁸¹³.

Para la Comisión, sin embargo, un acuerdo transaccional entre un sujeto pasivo de IVA y la Administración fiscal belga sólo puede dar lugar a la existencia de una ventaja económica si las concesiones hechas por ésta son manifiestamente desproporcionadas en relación con las hechas por el sujeto pasivo teniendo en cuenta las circunstancias del caso. Por tanto, sólo cabe la existencia de ventaja si ambas partes ceden por igual, o incluso si la Administración cede más, siempre que no sea manifiestamente desproporcionada la diferencia de concesiones. Sin embargo, la propia Comisión establece que a la hora de evaluar la ventaja ha de tenerse en cuenta la determinación del importe por debajo del cual se considera ayuda de Estado la transacción, al margen de cuál sea la desproporción en las concesiones. Para ello la Comisión estudia los casos objeto de regularización y determina cuál es el importe mínimo que la Administración podría exigir de forma inequívoca, y lo compara con el importe de la transacción⁸¹⁴. En el caso Umicore, de esta forma llega a la conclusión que no existe ayuda de Estado, por ser el importe exigido superior al pactado. En definitiva, hay dos límites: uno de ellos, absoluto – respecto de la cifra mínima por debajo de la cual se consideraría ayuda de Estado; el otro, relativo, en cuanto a la desproporción entre las concesiones de ambas parte.

Asimismo, de la Decisión se desprende, señala LUJA⁸¹⁵, que la Comisión considera que la reducción o la renuncia a las sanciones es una fuente potencial de ayuda. En la Decisión, la Comisión comprobó que la decisión de reducir las sanciones del 100% al

⁸¹³ En caso de no poderse llegar a un acuerdo, y pese a ello someter la deuda a transacción, la Comisión entiende que existiría una ayuda. Así, en el apartado 155 dice que un acuerdo transaccional daría lugar a una ventaja – refiriéndose a la normativa belga – “*cuando la legalidad del acuerdo sea cuestionada, por ejemplo, cuando el importe del impuesto adeudado haya sido reducido contraviniendo el artículo 84 del Código del IVA (exención o reducción del impuesto basada en una cuestión de derecho)*”. Sin embargo, parece más bien que dicha transacción sería ilegal, y por ello nulo el acuerdo.

⁸¹⁴⁸¹⁴ Así, v.gr., el apartado 165 de la Decisión dice “*Para cada tipo de transacción, el presente análisis tiene como objetivo identificar los importes mínimos del IVA, las multas y los intereses de demora que hubieran podido ser impuestos por las autoridades fiscales belgas sobre la base de una interpretación razonable de los hechos, sin excesivas concesiones por su parte ni una aplicación incoherente de las normas en materia de IVA*”.

⁸¹⁵ LUJA (2012) “*(Re)shaping Fiscal State Aid...*” *op.cit.* pág. 122.

50% entraba dentro de su margen de apreciación a la luz de los precedentes jurisprudenciales. Ha de destacarse que la reducción de las sanciones normalmente cae en dentro del ámbito del artículo 107 TFUE en el caso de que dicha reducción no fuera conforme a la práctica normal. Las multas y sanciones no están excluidas de la evaluación de ayudas de Estado en caso de que su reducción fuera desproporcionada o en flagrante violación de la norma fiscal o criminal.

Ahora bien, determinada la ventaja, el problema real que se plantea es a la hora de aplicar el criterio de selectividad, dado que para determinar si la ayuda es selectiva habría que comparar con el conjunto de contribuyentes que estuvieran en la misma situación. La propia Comisión dice en la Decisión que existe ayuda si, como hemos visto, existe desproporción manifiesta en las concesiones a favor del contribuyente, y “, y que la Administración no aplique manifiestamente el mismo trato favorable a otros contribuyentes que se encuentren en una situación similar”. Pero ello nos llevaría a una situación de muy difícil solución, ya que las deudas y las circunstancias de cada empresa son distintas, y las transacciones no serían tampoco equiparables; al margen del carácter reservado de los datos fiscales que traería consigo la falta de información para tomar decisiones.

2.3.3.2. *Tax rulings*

El Parlamento europeo define los *tax rulings*⁸¹⁶ como una declaración realizada por una autoridad fiscal que establece de antemano la forma de calcular el impuesto de una sociedad y las disposiciones fiscales que serán empleadas para ello. Los *advance tax ruling*, al establecer por escrito el criterio administrativo, se configuran como una herramienta que otorga certeza acerca de la interpretación de la norma fiscal, obligando a las autoridades fiscales a cumplir los acuerdos establecidos en ellos.

2.3.2.2.1. Clases de *Tax rulings*

Dentro de esta categoría genérica encontramos los denominados *traditional private*

⁸¹⁶ “A written statement issued by a tax authority, setting out in advance how a corporation's tax will be calculated and which tax provisions will be used”. Vid la página web del Parlamento Europeo <http://www.europarl.europa.eu/news/en/news-room/content/20150529STO61068/html/Taxing-vocabulary-a-glossary-of-the-terms-used-by-the-tax-rulings-committee>

*rulings*⁸¹⁷ y los APA – *advance pricing arrangements* –, categoría especial de *tax rulings* que valida acuerdos sobre precios de transferencia. Los APA se definen⁸¹⁸ como acuerdos que determinan con antelación a la realización de transacciones determinadas, un conjunto adecuado de criterios (v.gr., método, elementos comparables y ajuste adecuado de los mismos, supuestos críticos relativos a acontecimientos futuros) para determinar los precios de transferencia de dichas transacciones a lo largo de un período de tiempo establecido.

Los APA difieren de los *traditional private rulings* en algunos aspectos, como dice la OCDE⁸¹⁹. En primer lugar, el contenido del APA suelen ser cuestiones fácticas, mientras los *private rulings* tradicionales tienden a limitarse a cuestiones de naturaleza jurídica basados en hechos que presenta el contribuyente. Los hechos que subyacen en un *private ruling* no se cuestionan por la administración fiscal, mientras que en el APA los hechos pueden ser completamente analizados e investigados. Además de ello, los APA normalmente cubren varias transacciones, varios tipos de transacciones continuas, o todas las transacciones internacionales en un período determinado de tiempo. Sin embargo, un *private ruling* suele referirse a una única transacción.

Por tanto, a efectos expositivos, podemos distinguir dos tipos de *tax rulings*: los interpretativos, *private rulings*, que buscan dar certeza a una disposición fiscal, y los que fijan un acuerdo para aplicar una disposición fiscal a los hechos planteados por el contribuyente. En estos últimos se encuentran los APA, cuando el contenido del acuerdo se refiere a la fijación de precios de transferencia.

En cuanto a los *rulings* interpretativos, el único problema que puede plantearse en

⁸¹⁷ Decisión de incoación del procedimiento contra Irlanda, asunto Apple, ayuda SA.38373 (2014/C), pág. 2, npp 1

⁸¹⁸ “An advance pricing arrangement (“APA”) is an arrangement that determines, in advance of controlled transactions, an appropriate set of criteria (e.g. method, comparables and appropriate adjustment thereto, critical assumptions as to future events) for the determination of the transfer pricing for those transactions over a fixed period of time” OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, pág. 168, epígrafe 4.123, París, Julio 2010

⁸¹⁹ OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, pág. 168, epígrafe 4.132, París, Julio 2010

sede de ayudas de Estado es que las disposiciones fiscales que se interpretan sean en sí mismas constitutivas de ayuda. En tal caso, ello requiere un análisis de las disposiciones fiscales que no difiere de la evaluación general de las ayudas fiscales de Estado. Sin embargo, un *tax ruling* que simplemente confirma la aplicación de la normativa, toda vez que busca otorgar certeza legal a la interpretación de la norma, no ha de plantear problema en sede de medidas fiscales selectivas.

Respecto a los *rulings* aplicativos de disposiciones fiscales, como dicen GUNN y LUTS, un *tax ruling* que fija la aplicación de una disposición fiscal que se desvía de la aplicación normal de dicha disposición a la luz de la jurisprudencia relevante y la práctica administrativa puede otorgar una ventaja al receptor, en la medida que la posición fiscal real del contribuyente se determine conforme a dicho acuerdo⁸²⁰.

Este planteamiento, sin embargo, plantea algunos problemas, ya que la determinación de si un *tax ruling* “simplemente interpreta” o “se desvía de la aplicación normal de la disposición” puede ser bastante complicada, habida cuenta de que los *tax rulings* se suelen utilizar para otorgar certeza a todos aquellos casos en los que la aplicación normal de la norma no es inmediata, como puede ser el caso de las normas que aplican conceptos jurídicos indeterminados, que han de aplicarse caso a caso.

Es inevitable que al aplicar dichas normas, las autoridades fiscales manejen un cierto margen de apreciación, cuyo alcance dependerá de la claridad con que esté redactada la norma. Toda vez que este margen de apreciación puede usarse como medio de otorgar una ventaja a una determinada empresa, entienden GUNN y LUTS⁸²¹ que la administración ha de adoptar una *interpretación defendible*⁸²², soportando su decisión con un bagaje de datos suficientes.

2.3.3.2.2. APA iniciados por la Comisión. Problemática.

⁸²⁰ GUNN & LUTS (2015) “*Tax Rulings, APAs and State Aids: Legal Issue*”, pág. 120

⁸²¹ GUNN & LUTS (2015) “*Tax Rulings, APAs and State Aids: Legal Issue*”, pág. 121

⁸²² El término podría equivaler a lo que entendemos en nuestra terminología como *interpretación razonable de la norma*, como en el artículo 179.2.d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Los argumentos de GUNN y LUTS coinciden con los plasmados en dicho artículo.

La Comisión Europea inició, el 11 de junio de 2014, tres procedimientos de investigación relativos a los APA concluidos por Apple⁸²³, Starbucks⁸²⁴ y Fiat⁸²⁵ con las autoridades fiscales irlandesas, holandesas y luxemburguesas, respectivamente. Posteriormente abrió una investigación similar referente a Amazon⁸²⁶, y el 17 de diciembre de 2014 extendió el requerimiento a todos los *tax rulings* de los 28 Estados miembros. Además, el 1 de octubre de 2014 anunció una investigación acerca de la práctica de los *ruling* en Gibraltar. Los procedimientos a los que nos referimos están todavía abiertos, por lo que las Decisiones a que haremos referencia son las de incoación de los mismos.

El fundamento de los APA, como hemos dicho, es dotar de certeza a la aplicación de un concepto indeterminado, como es el denominado *arm's length*, que establece que la valoración de operaciones vinculadas entre sociedades ha de hacerse al precio que habrían acordado dos partes independientes. La aplicación de dicho criterio puede conducir a la existencia de ayuda de Estado si de ella se deriva la existencia de una ventaja selectiva. Estos dos elementos han de considerarse separadamente, conforme a la metodología que venimos utilizando.

a) Ventaja

En primer lugar, respecto a la ventaja, como hemos establecido más arriba, exige una derogación del *benchmark* que tenga como resultado un beneficio económico.

En primer lugar, por tanto, ha de determinarse cuál es el *benchmark* aplicable. Como dijimos en el Capítulo II, el *benchmark* aplicable ha de ser el propio de la normativa del Estado miembro.

⁸²³ Decisión de la Comisión de 11 de junio de 2014 (Decisión Apple) Ayuda de Estado SA.38373 (2014/C)

⁸²⁴ Decisión de la Comisión de 11 de junio de 2014 (Decisión Starbucks) Ayuda de Estado SA.38374 (2014/C)

⁸²⁵ Decisión de la Comisión de 11 de junio de 2014 (Decisión Fiat). Ayuda de Estado SA.38375 (2014/C)

⁸²⁶ Decisión de la Comisión de 7 de octubre de 2014 (Decisión Amazon) Ayuda de Estado SA.38944 (2014/C)

Sin embargo, la Comisión, en lugar de identificar la normativa interna de precios de transferencia, acude directamente a las *Guidelines* de la OCDE, comparando entonces el método de evaluación establecido en el APA con el resultado obtenido aplicando el criterio *arm's length* recogido en las *Guidelines*. La justificación que otorga es que se trata de un documento de referencia que recomienda métodos para llegar a la determinación del precio de mercado y ha sido mantenido como guía apropiada para este propósito en Decisiones previas de la Comisión⁸²⁷.

Ello plantea algunas cuestiones respecto al papel de las *Guidelines* en la evaluación de la ventaja. GUNN y LUTS⁸²⁸ plantean tres. En primer lugar, puede que dado el carácter inicial de las investigaciones, la referencia a las *Guidelines* sea provisional, a salvo de la aplicación de la normativa interna. En segundo lugar, puede que la Comisión considere que las *Guidelines* sean una parte de la normativa interna, lo que no cabe considerar como regla general, salvo que el Estado miembro incorpore a la normativa interna las citadas *Guidelines* de la OCDE. Por último, lo que sería más controvertido, puede que las *Guidelines* no se consideren normativa interna, pero sí ser consideradas como el marco relevante de referencia a pesar de ser externas al sistema fiscal real.

En mi opinión, es perfectamente válida la utilización de las *Guidelines* para determinar la ventaja, toda vez que éstas constituyen la normativa de referencia en materia de precios de transferencia, que se integra en los sistemas fiscales de los Estados miembros, todos ellos pertenecientes a la OCDE. Los sistemas fiscales de los Estados miembros han recogido en sus normativas propias los criterios de la OCDE, remitiéndose a ellos para el desarrollo normativo. Por tanto, bajo mi punto de vista son normativa interna, a efectos de la determinación del *benchmark*.

La segunda cuestión es la obtención de un beneficio, como consecuencia de la derogación del *benchmark*. En este caso derogación normativa y obtención de un

⁸²⁷ V.gr., apartado 77 Decisión Starbucks, y apartado 56 Decisión Apple. La Comisión hace referencia aquí a las Decisiones 2003/755/CE, de 17 de febrero de 2003, relativa a los Centros de Coordinación belgas; y a la de 5 de septiembre de 2002, en el asunto C-47/01, relativa a los Centros de Coordinación alemanes

⁸²⁸ GUNN & LUTS (2015) "*Tax Rulings, APAs and State Aids: Legal Issue*", pág. 123

beneficio son dos caras de la misma moneda, que se producen simultáneamente. Para la Comisión la determinación de los precios de transferencia ha de basarse en los que se determinarían entre *operadores independientes prudentes*⁸²⁹. En este contexto, dice la Comisión, el TJUE ha confirmado que si el método de imposición para transferencias intragrupo no cumple con el principio de *arm's length*, y conduce a una base imponible inferior a la que habría de resultar de una correcta implementación de dicho principio, ello otorga una ventaja a la empresa afectada. Es decir, otorga un beneficio – que se obtiene por una reducción de la cuota impositiva a satisfacer en el Estado miembro de residencia respecto de la que derivaría de la aplicación normal del sistema fiscal – y paralelamente deroga la normativa concordada.

La metodología para la evaluación de la existencia de ayuda consistiría, por tanto, en determinar si conforme a la normativa de la OCDE el Estado miembro en cuestión ha llegado a algún acuerdo que se separe de los criterios de dicha normativa, y por tanto han de analizarse las transacciones entre partes vinculadas aplicando el criterio del *arm's length*. Ello es especialmente problemático, como las propias *Guidelines* reconocen⁸³⁰.

b) Selectividad

Por último, respecto a la selectividad, la Comisión establece un automatismo en cuanto a la existencia de ésta si la medida otorga una ventaja⁸³¹, de forma que la ventaja sería automáticamente selectiva. GUNN y LUTS critican este planteamiento, diciendo que la selectividad debe ser demostrada – lo que es correcto, no basta la presunción –, y que no obstante, cabe que la medida no sea selectiva porque puede aplicarse a todos los operadores que estén en la misma situación⁸³². Sin embargo, ello

⁸²⁹ *Prudent independent operators* (vid Decisión Apple, apartado 54; Decisión Starbucks, apartado 74

⁸³⁰ OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, pág. 34-35, epígrafes 1.11 a 1.13, París, Julio 2010

⁸³¹ La Comisión dice, de hecho, que “el TJUE ha confirmado que si el método de imposición para transferencias intragrupo no cumple con el principio de *arm's length*, y conduce a una base imponible inferior a la que habría de resultar de una correcta implementación de dicho principio, ello otorga una ventaja selectiva”, vid Decisión Apple, apartado 55

⁸³² GUNN & LUTS (2015) “*Tax Rulings, APAs and State Aids: Legal Issue*”, pág. 123 y 120,

conduciría a dos problemas, que pueden ponerse sobre la mesa en los requerimientos masivos recientemente efectuados por la Comisión: por un lado, el hecho de que no pueda establecerse dicha conclusión hasta que no se conozcan todos los asuntos bajo investigación, lo que conduciría a dejar en suspenso cada resolución; por otra, la posibilidad de que los operadores no estén en la misma situación, ya que la comparabilidad entre todos ellos es difícil de establecer.

Por todo lo cual, en mi opinión, la medida es selectiva, ya que se aplica individualmente y de acuerdo con las características y los datos de la empresa.

En conclusión, dice LUJA⁸³³ que la línea de razonamiento establecida por la Comisión cabe aplicarla a la normativa concordada (*rulings*) como tal. En ésta en teoría no hay un juego de concesiones, pero ha de tenerse siempre en cuenta la existencia de una clara desproporción aceptada por las autoridades fiscales contra la jurisprudencia interna y la práctica, acerca de la reglamentación en determinada materia. Asimismo, también han de tenerse en cuenta las conclusiones relativas a precios de transferencia establecidas por la Comisión en una serie de Decisiones respecto de que el uso de márgenes fijos (a menudo bajos) en un método cost-plus o resale-minus, así como la exclusión de determinados costes o ventas cuando se aplican dichos márgenes⁸³⁴ puede dar lugar a una ventaja para el receptor, así como también presenta indicios de ventaja, respecto a las transacciones financieras, el uso de *spreads* estándar sin ningún soporte fáctico en el *arm's length test*.

En definitiva, estima LUJA que toda regla que permita un método alternativo de cálculo o de atribución de beneficios debería estar sujeta a un examen detallado de

respectivamente

⁸³³ LUJA (2012) “(Re)shaping Fiscal State Aid...” *op.cit.* pág. 121

⁸³⁴ Vid las Decisiones de la Comisión siguientes: Decisión de 22 de agosto de 2002 (Centros de coordinación de Vizcaya), apartados 27-29; Decisión de 5 de septiembre de 2002 (Centros de control y coordinación de Alemania), apartados 22-28; Decisión de 16 de octubre de 2002 (Sociedades financieras de Luxemburgo), apartados 43-44; Decisión de 16 de octubre de 2002 (Centros de Coordinación de Luxemburgo), apartados 46-47 y 50; Decisión de 17 de febrero de 2003 (Centros de coordinación belgas), apartados 89-95. Vid, asimismo la sentencia de los asuntos C-182/03 y C-217/03, de 22 de junio de 2006, Bélgica y Forum 187 – Comisión, apartados 96-97, y la Decisión de 13 de mayo de 2003 (Centros logísticos franceses), apartados 50 y 53.

ayudas de Estado, salvo que no se obtenga de él ningún beneficio financiero o salvo que el uso de dichos métodos alternativos se obtenga automáticamente una vez que se reúnen determinados criterios objetivos y verificables y sea disponible generalmente bajo petición. Es más, estas reglas periódicas que no se actualizan periódicamente y permanecen válidas a pesar del cambio en las circunstancias de mercado debieran ser cuidadosamente reconsideradas. Los regímenes más importantes que violan estos principios en la UE tienen que ser derogados para finales de 2010⁸³⁵. La retirada formal de legislación doméstica o política oficial a estos efectos ha sido un primer paso en el cambio de *ruling practice*, junto con una demanda incrementada de documentación auditada de precios de transferencia.

2.3.4. En la interpretación de criterios por la Administración tributaria

Un asunto interesante para considerar la posibilidad de considerar una actuación discrecional de la Administración tributaria en la interpretación de criterios tuvo lugar con el asunto Technolease, que responde a un acuerdo technolease concertado entre las sociedades Philips y Rabobank⁸³⁶.

Los hechos que dieron lugar a la Decisión son los siguientes:

En 1992 Philips vendió a Electrológica – empresa filial de Philips, perteneciente a su grupo consolidable – conocimientos técnicos (know-how) por importe de 2.200M de florines holandeses. La compra se financió entregando Electrológica sus títulos en terceras sociedades, y mediante un préstamo al 7% que Philips le concede, lo que suponía un pago anual de 154M de florines al año. A su vez, Electrológica cede los conocimientos técnicos adquiridos a Philips en leasing, percibiendo un canon de 140M florines anuales.

En 1994 Philips vendió la participación que tiene en Electrológica a Rabobank por 640M de florines, siendo el valor del know-how entonces de 2.800M de florines, conservando Philips el derecho de crédito sobre Electrológica. En el contrato se

⁸³⁵ *Ibíd*

⁸³⁶ Vid la Decisión 2000/735/CE, de 21 de abril de 1999, sobre el tratamiento dado por las autoridades fiscales neerlandesas al acuerdo technolease entre Philips y Rabobank

establecía que, por un lado, Philips se reservaba el derecho de participar en la mitad de los futuros ingresos por sublicencias otorgadas a terceros de Electrológica; por otro, que transcurridos 10 años Rabobank dispone de un plazo de 24 meses para vender a Philips su participación en Electrológica por 50 millones de florines.

Antes de la cesión de las participaciones, los ingresos de Philips por intereses y los pagos por el canon se eliminaban en el seno del grupo fiscal con los correlativos pagos por intereses e ingresos por cánones de Electrológica, la cual amortizaba el know-how, que también debía ser objeto de eliminación en el seno del grupo. A raíz de la cesión a Rabobank de las participaciones de Philips en Electrológica, ésta deja de formar parte de Philips a efectos fiscales, pasando a consolidar con el grupo Rabobank, con lo que Philips tributará por los intereses percibidos, siendo deducibles los cánones; mientras que Rabobank amortizará el know-how, y contabilizará como ingreso los cánones percibidos de Philips.

La Comisión concluye, tras una serie de cálculos, que el acuerdo technolease reduce los beneficios impositivos de Rabobank y aumenta los de Philips, de modo que Rabobank pagará menos y Philips más impuestos de los que habrían pagado en ausencia de dicho acuerdo, y Philips obtiene gracias al acuerdo technolease un beneficio contable sobre los conocimientos técnicos de 600 millones de florines neerlandeses, que no habría obtenido de no vender Electrológica a Rabobank.

Ahora bien, al evaluar la operación, la Comisión se plantea si la operación da lugar a una ventaja, y en su caso si pudiera ésta ser selectiva por haberse aplicado discrecionalmente por parte de las autoridades la normativa fiscal, o si por el contrario las autoridades han aplicado la normativa fiscal general, en cuyo caso no existe selectividad.

En cuanto a la ventaja, la razón económica del acuerdo technolease estriba, en el caso de Philips, en una mejora inmediata de su situación de tesorería y de su balance, mientras que el interés de Rabobank radica en la conversión de su dinero a corto plazo en dinero a largo plazo. Por tanto, existe una ventaja económica.

Sin embargo, esta ventaja no se consideró selectiva, por las consideraciones

siguientes:

- a) la administración neerlandesa ya había aprobado con anterioridad operaciones similares;
- b) el esquema de la operación ha sido seguido por muchas empresas que buscaban incrementar su liquidez, razón última de la operación, y que en el caso presente era lo que necesitaba Philips;
- c) todas estas operaciones se realizaron con arreglo a una circular de agosto de 1994 en la que la Administración tributaria holandesa establecía su criterio y los requisitos que han de seguirse en las operaciones de venta con posterior arrendamiento financiero de activos.

Por último, señalar que además la Comisión entiende que no hay empleo de fondos públicos en la operación, por lo que concluye que no existe ayuda de Estado⁸³⁷.

3. SELECTIVIDAD DE FACTO: MEDIDAS APARENTEMENTE GENERALES. IMPOSIBILIDAD DE CUMPLIMIENTO DE LOS REQUISITOS GENERALES POR LA GENERALIDAD DE LAS EMPRESAS

En este grupo encontramos aquellas medidas aparentemente generales o sectoriales que exigen el cumplimiento de determinados requisitos que no están al alcance de todas las empresas que a priori deberían poder beneficiarse de dichas medidas. E.d., aquellas medidas que, aunque se enmarquen en términos generales, sin embargo se diseñan de tal manera que sólo una empresa específica o un grupo de empresas pueden beneficiarse. Como dice BACON⁸³⁸, *“el hecho de que una medida diseñada para una serie de empresas específicas se pueda aplicar a otras no previstas no convierte a la medida en no selectiva; sin embargo, la presunción de selectividad*

⁸³⁷ Este punto es discutible. De hecho, creo que no es así, si se examinan bien los números.

⁸³⁸ BACON (1988) *“State Aids and General Measures”*, pág. 292.

puede decaer si los principales beneficiarios de la medida están fuera del grupo objetivo”

Para SCHÖN⁸³⁹ se trata de casos de disposiciones fiscales disfrazadas como medidas generales, que parecen fomentar objetivos generales de política económica, pero que pueden tener como finalidad el tratamiento preferencial de una empresa individual o una determinada rama de empresas. Por tanto, un enfoque de “substancia sobre forma” conduciría a la aplicación de un criterio de selectividad de facto. QUIGLEY⁸⁴⁰ dice que una medida potencialmente abierta a todas las empresas puede ser considerada ayuda si el efecto de los requerimientos objetivos es tan ostensible que sólo determinadas empresas pueden beneficiarse de la medida.

3.1. Problemas de aplicación.

El problema que se plantea en estos casos es cómo distinguir entre una medida que es general, pero que beneficia más a unas empresas que a otras – caso que contempla la Comunicación de la Comisión⁸⁴¹ –, y una medida que es aparentemente general, pero que es selectiva en su aplicación⁸⁴².

⁸³⁹ SCHÖN (2006) “*State Aid in the Area of Taxation*”, págs. 272-273

⁸⁴⁰ QUIGLEY (2008) “*European State Aid Law*”, págs. 43-44

⁸⁴¹ Vid apdo 14 de la Comunicación de 1998: “14. *El hecho de que determinadas empresas o sectores se beneficien más que otros de algunas de estas medidas fiscales no significa necesariamente que dichas medidas entren en el ámbito de aplicación de las normas de competencia en materia de ayudas estatales*”

⁸⁴² MORENO GONZÁLEZ (“Tendencias recientes de la jurisprudencia comunitaria en materia de ayudas de Estado de naturaleza tributaria”, pág. 844) dice que para apreciar si la norma tributaria constituye una ventaja selectiva resulta necesario ir más allá de la literalidad del enunciado y analizar la estructura y efectos de la norma para determinar si su fin es otorgar una ventaja selectiva o si su fin es la consecución de determinados objetivos de política económica general (formación y empleo, medio ambiente, investigación y desarrollo, etc.) mediante beneficios fiscales a los que puedan acceder la generalidad de las empresas. En mi opinión, el criterio de esta autora es erróneo. Decir que para saber si la norma es selectiva hay que ver si la finalidad de la norma era otorgar una ventaja o una medida de política general es olvidar el criterio de que las ayudas fiscales se caracterizan por sus efectos, no por sus causas o por sus objetivos; al margen de que una medida puede ser general, y sin embargo favorecer más a un sector en la práctica, al cual precisamente se podía haber querido favorecer. Quizá lo que quiere decir la autora es que tras una medida aparentemente general existe normalmente un beneficiario específico, pero este elemento no debe considerarse en el análisis, ya que

3.1.1. Introducción de criterios objetivos *a priori*

En mi opinión, la diferencia está en primer lugar, en la introducción, en la definición de la medida o en su ámbito de aplicación, de criterios objetivos *a priori*. Estos criterios pueden ser de tres tipos:

- Por un lado, directamente relacionados con la actividad empresarial: los relativos a la tipología de las empresas, la actividad, determinados requerimientos relativos a sus cifras económicas (capital, recursos propios, ventas, beneficios, empleados...), etc. En tales casos, juegan como condición necesaria o como umbral, generalmente mínimo, a partir del cual se accede al disfrute del régimen fiscal.
- Por otro lado, los relativos a la actividad necesaria para acceder al beneficio fiscal: la cuantía de la inversión realizada, la creación de empleo, el incremento de capital, la salida a bolsa...
- Por último, otro criterio es el tiempo de aplicación de la medida, que no tiene relación directa con la actividad empresarial. En sí mismo considerado, el tiempo de aplicación de la medida – y, más en particular, el reducido plazo de tiempo en que la medida esté vigente – no es condición necesaria ni suficiente para determinar la selectividad de ésta, ya que en mi opinión ha de ir acompañada de otros criterios que sí determinen su carácter selectivo. Lo que ha de verse, por tanto, es si la duración temporal de la norma, añadida a otros exigidos por la norma, hace que ésta refuerce su carácter selectivo, por la imposibilidad de cumplir determinados requisitos en un plazo de tiempo que, de otra forma, podrían alcanzarse⁸⁴³.

introduce un elemento de parcialidad.

⁸⁴³ Así, v.gr., en la Decisión 2006/261/CE sobre las sociedades de reciente cotización en bolsa en Italia, apartado 26 (vid ROSSI-MACCANICO (2007) “*The specificity criterion in fiscal aid review: proposals for state aid control of direct business tax measures*”, pág. 97), la selectividad de facto se manifestaba en el poco tiempo de que disponían las sociedades para acogerse al beneficio fiscal: “*la medida en cuestión [...] favorece a determinadas empresas o producciones, instaurando un régimen específico del que sólo pueden beneficiarse aquellas empresas que están en condiciones de ser admitidas a cotización en el período cubierto por el régimen, lo que excluye a las empresas que ya*

3.1.2. En segundo lugar, estos criterios de aplicación han de ser manifiestamente – *ostensiblemente*, en palabras de QUIGLEY – desproporcionados, de forma que no sean alcanzables por la generalidad de las empresas, creando una verdadera “barrera a la entrada” a la obtención del beneficio fiscal. Paralelamente, los beneficios fiscales otorgados son asimismo ostensiblemente desproporcionados.

3.1.3. Por último, esta manifiesta desproporción en los requerimientos de disfrute del régimen fiscal ventajoso, y de las ventajas del régimen o de la medida, conlleva que el objetivo aparente de la introducción del régimen se vea acompañado por otro objetivo oculto, que es el que verdaderamente se busca⁸⁴⁴. El objetivo real que se persigue puede ser el incremento de la inversión con la creación de puestos de trabajo; el incremento de las exportaciones; el favorecimiento de la localización de determinadas empresas en los territorios de aplicación de las medidas fiscales controvertidas..., a través del otorgamiento selectivo de ventajas fiscales a las empresas.

Así, en mi opinión, no cabe de hablar de selectividad de facto en asuntos como el C-203/82, Italia – Comisión, que se refería a una reducción general de la cuota patronal del seguro de enfermedad, en todos los sectores económicos, de cuatro puntos para el personal masculino, y de diez puntos para el femenino. El TJUE dice que esta fiscalización favorecería así a determinadas producciones italianas en las que la mano de obra femenina era particularmente importante, tales como el textil, la confección, y los calzados de cuero. Sin embargo, esto no es, en mi opinión, una medida de selectividad encubierta. De hecho, ni siquiera es selectiva, ya que afecta a todos los sectores de la economía, aun cuando algunos de ellos, por sus características, se benefician más que otros, que es el caso contemplado en el apartado 14 de la

cotizan, a las que no cumplen las condiciones exigidas para cotizar en bolsa y a las que decidan no solicitar su admisión a cotización durante el período en cuestión”.

⁸⁴⁴ Como dice la Comisión, en la Decisión 2003/515/CE, relativa al régimen CFA holandés, “(94) [...] Si bien es lógico, en un sistema fiscal, fijar determinados límites o umbrales a fin de garantizar el buen funcionamiento del sistema, dichos umbrales no deben llevar a la imposición de requisitos desproporcionados y carentes de relación con los objetivos perseguidos”.

Comunicación de la Comisión de 20 de diciembre de 1998⁸⁴⁵.

Como puede verse en el asunto comentado, no se establecen, para la medida, ningún tipo de requisitos a priori: sea cual sea la proporción de mano de obra femenina, todas las empresas pueden beneficiarse de la medida⁸⁴⁶.

Veamos a continuación una serie de asuntos, tanto del TJUE como de la Comisión. Examinaremos en primer lugar los asuntos Montedison y el asunto Bonificación del impuesto sobre la electricidad en Austria, para pasar a ver los requisitos exigibles para el disfrute de determinados regímenes fiscales. Los asuntos a examinar son: Demesa y Ramondín (incentivos fiscales en el País Vasco); centros de coordinación y sociedades de financiación en Luxemburgo; Régimen CFA holandés y Compañías de seguros cautivas de las islas Åland.

3.2. Asuntos de aplicación

3.2.1. Asunto Montedison. Medidas de vigencia temporal limitada

⁸⁴⁵ Esta concepción de la selectividad está, de hecho, superada por el apartado 14 de la Comunicación de 1998, y responde en mi opinión a una concepción de la selectividad centrada en la afectación de los intercambios intracomunitarios; e.d., se trata de una medida tras la que existe una intención de favorecer a la industria textil – al margen de que existan otras de que también se beneficien – por lo que afecta necesariamente a los intercambios intracomunitarios, y dado que beneficia más a ciertos sectores, por su estructura de personal, se concluye que es selectiva. Pero hay dos factores que no se consideran: por un lado, que la medida no es siquiera específica, ya que afecta a todos los sectores, en mayor o menor medida; por otro, que dentro del textil – sector al que se quiere favorecer – todas las empresas tienen la misma oportunidad de beneficiarse, siendo entre ellos potenciales competidores. La medida sería entonces general, no selectiva. Por ello no se entiende, en mi opinión, que en la – relativamente reciente – Decisión 2006/261/CE de 16 de marzo de 2005, relativa al régimen de ayudas nº C8/2004 (ex NN 164/2003) que Italia ha ejecutado en favor de las sociedades de reciente cotización en bolsa, la Comisión diga: “30. La Comisión destaca que en otra sentencia [la sentencia el asunto C-203/83], el Tribunal confirmó la evaluación de la Comisión según la cual una medida fiscal nacional, a pesar de ser formalmente de carácter general, constituía una ayuda, ya que en realidad favorecía en mayor medida a determinados sectores industriales nacionales”. Que la afirmación pueda ser cierta, no cabe duda; pero que sea aplicable a este caso no hay duda de que no, en mi opinión.

⁸⁴⁶ De hecho, en el textil – que sería el relevante en términos de competencia – todas las empresas tendrán una proporción mayor de mano de obra, pero ni siquiera todas ellas tendrán la misma: puede depender de otra serie de factores, como la localización geográfica – no es igual una zona rural a otra urbana – ; el tipo de producción textil o de calzado, y su grado de mecanización...

En primer lugar encontramos el asunto Montedison⁸⁴⁷. El asunto se centraba en un Decreto-Ley de 1989, en el que se establecía el diferimiento del 75% de la plusvalía obtenida en la aportación de activos a sociedades en los procesos de reestructuración empresarial. Esta medida tenía tres limitaciones, por las que la Comisión entendió que es tan sólo aparentemente general. Por un lado, una limitación temporal: las medidas tenían una vigencia muy corta en el tiempo⁸⁴⁸, por lo que no supone una modificación permanente del sistema fiscal italiano. En segundo lugar, una limitación objetiva, en cuanto a las dimensiones de la empresa beneficiaria y a la aportación de activos⁸⁴⁹. Por último, concedían un amplio poder discrecional al Gobierno italiano⁸⁵⁰.

La Comisión, conforme al razonamiento anterior, concluyó que – en lo que aquí estamos viendo – el Decreto-Ley citado constituía una ayuda destinada a favorecer a un número muy reducido de empresas, cuando no exclusivamente a Montedison, única empresa, de acuerdo con la información de que dispone la Comisión, que, durante el breve período de vigencia de los Decretos-Leyes nos 174 y 254, realizó una operación de cesión – la constitución de la nueva sociedad Eninmont – sobre la que, además, el CIPE se pronunció favorablemente. La normativa, en definitiva, estaba hecha a la medida de la empresa Montedison, para la operación de fusión realizada mediante la constitución de Enimont. En definitiva, un régimen de exenciones tributarias, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, previsto para ciertas operaciones societarias era ayuda de Estado, pese a su apariencia de generalidad, porque las medidas estaban articuladas de manera que su aplicación queda reservada

⁸⁴⁷ Vid XX Informe de Política de Competencia, 1990, apartado 305.

⁸⁴⁸ Desde la entrada en vigor del Decreto – Ley hasta el 31 de diciembre de 1990.

⁸⁴⁹ El incremento de capital de la sociedad ya existente, o el capital de la sociedad pendiente de constitución ha de ser superior a 50.000 millones de liras (40 millones de euros)

⁸⁵⁰ La tercera limitación era que las cesiones habían de responder al doble objetivo de reestructuración de la industria nacional y de desarrollo de la producción industrial, en la que un organismo, el CIPE (Comité Interministerial de Programación Económica), decide, a su entera discreción, en cuanto al cumplimiento de dichos objetivos. Para la Comisión, la atribución al CIPE de tareas tan delicadas constituye un signo inequívoco de que este alto organismo dispone de amplias facultades discrecionales que son incompatibles con el principio de transparencia de las ayudas y de igualdad de trato a las empresas interesadas.

a en la práctica a una sola operación⁸⁵¹.

3.2.2. Asunto Bonificación del impuesto sobre la electricidad en Austria. Restricción de facto a las industrias intensivas en energía

Otro supuesto importante es el asunto de la bonificación del impuesto sobre electricidad en Austria⁸⁵², que tiene relación con el As. Adria-Wien, de 2001, en el que, como sabemos, el TJUE encontró que el régimen de 1996 relativo al impuesto sobre la energía era constitutivo de ayuda de Estado, dado que discriminaba a las industrias no manufactureras, calificando así al régimen de selectivo.

Austria modificó este impuesto en 2002, mediante la Ley 158/2002, en la que se estableció que a partir de 2002 todas las empresas tendrían derecho a la devolución de los impuestos sobre la energía que gravan el gas natural y la energía eléctrica si dichos impuestos superaban, en total, el 0,35% del valor neto de su producción.

Es decir, según parece leerse, si el importe de los impuestos energéticos pagados por la empresa es superior al 0,35% de la producción, la empresa tiene derecho a que le sean devueltos en su integridad, y no en el exceso sobre dicho porcentaje. La Comisión incoó el procedimiento porque, en su opinión, el régimen de bonificación fiscal favorecía de hecho a las empresas con elevado consumo de energía y, por tanto, podía ser selectivo⁸⁵³.

En lo que se refiere a la selectividad, la Comisión sienta su opinión en los apartados 46 y 49 de la Decisión. Para la Comisión, existe selectividad de facto; la disposición está hecha “a la medida” de los grandes consumidores de energía.

⁸⁵¹ MARTÍN JIMÉNEZ (2001) *“El concepto de ayuda de Estado y las normas tributarias: problemas de delimitación del ámbito de aplicación del artículo 87.1 TCE”*, pág. 98

⁸⁵² Decisión 2005/565/CE

⁸⁵³ De hecho, dice la Comisión, en el asunto C-143/99, Adria-Wien, el TJUE sólo consideró la existencia de selectividad en cuanto al ámbito subjetivo de la medida, e.d., a que sólo se aplicase al sector manufacturero, y no al hecho de que superase el umbral del 0,35% del volumen de ventas. Sólo por lo primero ya era selectivo, y dado que el TC de Austria no preguntó acerca del segundo aspecto, el TJUE no se pronunció.

(46) En opinión de la Comisión, la bonificación fiscal, aunque teóricamente se aplica a todas las empresas que alcancen el umbral del 0,35 % del valor neto de producción, de hecho favorece a las empresas cuyo consumo energético es elevado en comparación con su valor neto de producción y, por lo tanto, dicha bonificación es selectiva.

(49) Existen precedentes de que una medida puede ser selectiva en su efecto aun cuando, por ley, sea aplicable a todos los sectores. Son sólo ejemplos de cómo puede producirse la selectividad de hecho. Es cierto que la medida considerada no prevé restricciones por el tamaño de la empresa, sector, actividad o importe de la inversión. Sin embargo, el umbral tiene como efecto que la medida, de hecho, está hecha a medida de las empresas con elevado consumo energético [...] Todo esto indica claramente que la medida estaba destinada efectivamente a empresas con elevado consumo energético.

3.2.3. Asuntos Demesa y Ramondín. Bonificación en la cuota del impuesto sobre sociedades por grandes inversiones. “Vacaciones fiscales” vascas.

Se trata de dos asuntos en los que los umbrales de acceso al régimen fiscal beneficioso son tan elevados que en la práctica tan sólo favorecen a determinados contribuyentes.

Los asuntos Demesa⁸⁵⁴ y Ramondín⁸⁵⁵ se refieren a dos medidas adoptadas por la Diputación Foral de Álava, relativas a dos medidas fiscales⁸⁵⁶. La primera⁸⁵⁷ de ellas era un crédito fiscal del 45% de las inversiones en activos fijos materiales nuevos realizadas por sociedades y personas físicas con residencia fiscal en Álava, en los activos que determine la Diputación Foral, realizadas entre el 1 de enero y 31 de diciembre de 1995, siempre que la inversión mínima fuera de 2.500 millones de pesetas (15 millones de euros). Dicho crédito fiscal se aplicaría a la cuota íntegra del impuesto personal. La segunda de las medidas se refiere a la reducción en la base imponible de las empresas de nueva creación⁸⁵⁸, siempre que cumplan una serie de

⁸⁵⁴ Decisión 99/718/CE

⁸⁵⁵ Decisión 2000/795/CE

⁸⁵⁶ Vid capítulo VI infra, en que se desarrollan estos asuntos.

⁸⁵⁷ Norma Foral de ejecución del presupuesto del territorio histórico para el año 1995 (Norma Foral n° 22/1994)

⁸⁵⁸ Artículo 26 de la Norma Foral n° 24/1996

requisitos⁸⁵⁹. Las sociedades que se acojan al régimen, y cumplan estos requisitos, podrán reducir de su base imponible positiva derivada del ejercicio de explotaciones económicas – antes de compensar las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores –. Cumpliéndose éstos, las empresas podrán reducir su base imponible positiva, a partir del primer ejercicio en que obtenga beneficios, y siempre que no hayan transcurrido cuatro años desde su constitución, un 99, 75, 50 y 25 %, en cuatro años.

La Comisión entendió que en estos dos casos existía selectividad, dado que los requisitos de acceso a cada único de los regímenes restringían de hecho el acceso a todas aquellas sociedades que no tuvieran una gran capacidad económica.

Así, en la Decisión 99/718/CE, punto V.2.4.1, la Comisión dice, respecto al crédito fiscal del 45%:

“la Comisión considera que el importe mínimo de inversión (2.500 millones de pesetas españolas) que permite acceder a los beneficios de dicho crédito es lo suficientemente elevado como para limitar, de hecho, la aplicabilidad del crédito a aquellas inversiones que implican la movilización de recursos financieros importantes, y que no viene justificado por la naturaleza o la economía del sistema fiscal objeto de excepción. El hecho de que sólo los grandes inversores puedan acceder al crédito fiscal confiere a este último un carácter específico, que conduce a la calificación del mismo como ayuda estatal a efectos del apartado 1 del artículo 92 del Tratado”

Y, en cuanto a las “vacaciones fiscales vascas”, como se ha denominado la medida de reducción de los porcentajes escalonados de las bases imponibles, la Comisión dice, en el apartado 66 de la Decisión 2002/540/CE:

“las condiciones para la concesión de las ayudas excluyen del beneficio de las mismas a las empresas creadas antes de la entrada en vigor de la citada Norma Foral, a aquellas cuyas inversiones sean inferiores al umbral de 80 millones de pesetas españolas (480.810 euros), a las que no sean sociedades con un capital desembolsado

⁸⁵⁹ Los requisitos se refieren al capital social mínimo desembolsado (120.000 euros); a la inversión mínima a realizar en bienes afectos a la actividad económica, que no incluye el arrendamiento de éstos (480.000 euros en los dos primeros años); a los puestos de trabajo creados (mínimo de 10 desde los seis meses de inicio hasta que venza el plan); así como una serie de cautelas: que se trate de nueva actividad (no un simple cambio de titularidad); que en el local donde se ejerza la actividad ésta sea exclusiva; y que exista un plan de actuación que abarque al menos cinco años.

que supere los 20 millones de pesetas españolas (120.202 euros) y a las que creen menos de diez puestos de trabajo [...] En consecuencia, todo indica, con carácter principal, que una de las condiciones establecidas para poder beneficiarse de las ayudas implica, por sí sola, la exclusión de la mayoría de las empresas del beneficio de la ayuda. Por lo demás, el carácter objetivo del umbral citado no impide, como pretenden algunos comentarios de terceros, que sea selectivo excluyendo a las empresas que no cumplen las condiciones en cuestión”.

3.2.4. Regímenes sectoriales especiales

Son de destacar, por último, los casos referentes a regímenes sectoriales especiales, que exigen elevados requisitos de acceso a la actividad. Así, son de destacar el régimen de los Centros de Coordinación y las Sociedades de Financiación de Luxemburgo; el régimen CFA holandés, así como el régimen de sociedades cautivas de seguros de las islas Åland.

Ha de mencionarse que la especificidad de estos regímenes, que sólo pueden ser disfrutados por las compañías que cumplan los requisitos marcados por la normativa mercantil del Estado Miembro en que residan, les confiere un carácter automáticamente selectivo, y por tanto una ayuda de Estado en tanto en cuanto el régimen confiera a estas entidades una ventaja derogativa del benchmark.

En este sentido, el apartado 20 de la Comunicación de 1998 dice:

“20. Algunas ventajas fiscales se circunscriben en ocasiones a determinadas formas de empresa, determinadas funciones (servicios intragrupo, intermediación o coordinación) o tipos de producción. Al favorecer a determinadas empresas o producciones, pueden ser constitutivas de ayudas estatales, en aplicación del apartado 1 del artículo 92”

Así, en el caso de, las Sociedades de Financiación de Luxemburgo⁸⁶⁰, cuyo objeto exclusivo es otorgar préstamos a sociedades de su propio grupo, gozan de un régimen especial⁸⁶¹, cuyos requisitos de acceso son pertenecer a un grupo multinacional, cuya

⁸⁶⁰ Decisión 2003/438/CE, sobre Sociedades de Financiación

⁸⁶¹ El régimen fiscal especial consiste esencialmente en que el beneficio imponible es una renta mínima (de un 0,25% del importe de los préstamos concedidos, salvo que exista una garantía jurídica en la cobertura del riesgo, en que el mínimo es del 0,125%).

matriz ha de tener un capital social de al menos 187,5M euros; y que el grupo designe las sociedades financieramente vinculadas a la Sociedad de Financiación, que han de estar establecidas al menos en dos países distintos de Luxemburgo. Para la Comisión, esto implica una selectividad en favor de los grandes grupos, en la medida en que excluiría a los grupos que no habrían podido alcanzar el límite mínimo de capitales, de un trato igual en aplicación del sistema de precio de coste incrementado. Las propias autoridades luxemburguesas admiten que la exigencia de que las sociedades de financiación pertenezcan a un gran grupo internacional permitiría garantizar un volumen de actividad suficiente en Luxemburgo.

Semejantes exigencias tienen los Centros de Coordinación de Luxemburgo⁸⁶², sujetos a autorización administrativa previa por un período de cuatro años, cuyo objeto es prestar servicios administrativos en beneficio exclusivo de otras sociedades del grupo⁸⁶³. Los requisitos para disfrutar del régimen especial⁸⁶⁴ son pertenecer a un grupo internacional extranjero, cuya matriz no ha de ser residente en Luxemburgo, debiendo estar sujeta en un tercer país a un impuesto semejante al impuesto de sociedades luxemburgués. Las sociedades del grupo han de ser residentes al menos en dos países extranjeros. La Comisión dice que en la medida en que las disposiciones fiscales en cuestión sólo se refieren a los centros de coordinación que pertenecen a grupos multinacionales presentes en al menos dos países distintos de Luxemburgo, sólo algunas empresas tenían acceso a las ventajas anteriormente mencionadas. De hecho, las autoridades luxemburguesas admiten que la exigencia de que los centros de coordinación pertenezcan a un gran grupo internacional permitiría garantizar un

⁸⁶² Decisión 2003/501/CE, sobre Centros de Coordinación de Luxemburgo

⁸⁶³ Los servicios administrativos prestados por los centros de coordinación en beneficio exclusivo de las otras sociedades del grupo son los siguientes, conforme señala el apartado 10 de la Decisión: servicios de organización central y secretaría; publicidad; comercialización y estudios de mercado; suministros, recopilación y tratamiento de información técnica o administrativa; relaciones con las autoridades nacionales o internacionales; centralización de labores contables, financieras y administrativas, informática y asesoría jurídica, así como la prestación de asistencia y servicios directos e indirectamente relacionados con las actividades en cuestión.

⁸⁶⁴ El régimen fiscal especial consiste esencialmente en que el beneficio imponible se obtiene mediante el método cost plus, que consiste en aplicar al conjunto de gastos deducibles vinculados a servicios prestados a las otras sociedades del grupo un margen general, salvo que los gastos deducibles no excedan de 750.000 euros, en que se aplicará el tipo del 5%.

volumen de actividad suficiente en Luxemburgo.

Es importante mencionar también en esta sede el régimen CFA holandés, que se refiere a una disposición por la que se permite que las empresas que financian a grupos multinacionales puedan dotar una reserva de hasta el 80% de los beneficios, deducible del impuesto sobre sociedades, para riesgos relacionados con las actividades de financiación de un grupo internacional. El objetivo de la medida es evitar que estas empresas refugien sus actividades de financiación de grupos en sociedades extranjeras, y en particular en paraísos fiscales.

El régimen CFA exige a las empresas una serie de requisitos, tanto de la empresa financiera como de las filiales. La primera de ellas, ha de ser residente en Holanda y filial del grupo, siendo su objeto la organización y ejecución habitual, desde los Países Bajos, de operaciones financieras por cuenta de las empresas pertenecientes al grupo. Por otro lado, las empresas del grupo a las que financie han de estar vinculadas con la primera al menos en un 33,3%. Han de estar, además, establecidas al menos en cuatro países, o en dos continentes, y se establecen, asimismo, unos porcentajes mínimos de negocio con la financiera⁸⁶⁵. Cuando se cumplan todas las condiciones, la empresa podrá constituir una reserva con vistas a los riesgos especiales ligados a las actividades de financiación internacional del grupo. Las contribuciones anuales a la reserva no podrán superar el 80 % de los beneficios procedentes de las actividades financieras (principalmente intereses y derechos) y de los rendimientos de inversiones a corto plazo destinados a la financiación de adquisiciones (en lo sucesivo, "beneficios financieros").

La Comisión considera que la disposición es selectiva. En los apartados 87 y 88 de la Decisión, dice:

“(87) Dado que el régimen CFA se refiere únicamente a las actividades de financiación de grupos activos internacionalmente y establecidos al menos en cuatro

⁸⁶⁵ Las empresas presentes en cuatro países deben contribuir por cada país al menos con un 5 % de los ingresos imposables derivados de las actividades de financiación, y cada uno de los dos continentes debe contribuir al menos un 10 %. Además, para mayor difusión internacional de las actividades, no se empleará directa o indirectamente en favor de empresas del grupo en los Países Bajos más del 10 % del total de fondos (propios o ajenos) que la empresa utilice para sus actividades de financiación.

países o dos continentes, existen motivos para considerar que se cumple el criterio de la selectividad [...] (88) Se imponen condiciones suplementarias a las empresas que pueden acogerse al régimen. Así, únicamente se admiten operaciones financieras realizadas de manera independiente desde los Países Bajos, y el volumen de las actividades financieras en favor de empresas neerlandesas debe limitarse al 10 % del total de actividades. Estos criterios confirman la intención expresa de las autoridades neerlandesas de reservar el régimen a grupos activos con carácter multinacional, cuyo centro de financiación se encuentre en los Países Bajos, pero que administren operaciones de financiación realizadas principalmente con entidades extranjeras del grupo. La medida es pues selectiva, aunque sólo sea por no ser aplicable a grupos establecidos principalmente en territorio neerlandés o a empresas multinacionales establecidas en menos de cuatro países. Por otra parte, como ha subrayado el Gobierno neerlandés, la medida tiene por objetivo poner fin a la deslocalización de las actividades de financiación de empresas multinacionales y favorecer su regreso a los Países Bajos. Por tanto, ya desde el principio la medida contemplaba un número limitado de empresas”.

Por último, nos referiremos al régimen fiscal especial de las compañías de seguros cautivas domiciliadas en las islas Åland⁸⁶⁶, región finlandesa que goza de autonomía fiscal, cuya economía se basa en un número reducido de sectores, dado que existe una limitación por el hecho de la insularidad. Las compañías de seguros cautivas son empresas de filiales de un grupo multinacional que aseguran exclusivamente los riesgos del grupo⁸⁶⁷. El régimen fiscal especial se refiere a que el tipo impositivo en el impuesto sobre sociedades es diez puntos inferior al tipo general⁸⁶⁸.

Para la Comisión, al margen de la especificidad del tipo de sociedad beneficiaria, existe selectividad de facto, debido a los requisitos que implícitamente han de darse para que una sociedad de seguros sea cautiva. El pto. 52 de la Decisión señala lo siguiente:

⁸⁶⁶ Decisión 2002/937/CE

⁸⁶⁷ las compañías de seguros cautivas de las Islas Åland sólo podían beneficiarse de esta ventaja fiscal si cumplían las siguientes condiciones: a) todas las acciones o títulos de la sociedad debían estar en manos de un único accionista extranjero; b) solamente el propietario de la sociedad o sus filiales podían ser tomadores de seguros; c) la gestión corriente de la sociedad debía confiarse a una sociedad anónima que operase en la región de Åland, previa notificación o autorización.

⁸⁶⁸ Un 18% frente al 28%, en 1998 – si bien la diferencia había llegado a ser de un 11,2% -, cuando aquéllas reúnan determinados requisitos (vid ptos 8 y 9 de la Decisión)

El criterio de selectividad se cumple también, ya que las condiciones previstas para la aplicación de la medida exigen implícitamente una determinada solidez económica, por lo que sólo pueden aplicarse a sociedades que pertenecen a grupos de un tamaño suficientemente importante. [...] La creación de una compañía cautiva supone que el grupo de sociedades para el cual las pólizas de seguro se suscriben debe ser suficientemente grande para generar un volumen de negocios que permita cubrir los gastos fijos y lograr un beneficio [...] Por todo ello la medida se destina esencialmente a grupos suficientemente potentes que pueden permitirse crear una compañía de seguros cautiva.

4. SELECTIVIDAD EN LAS MEDIDAS DE FOMENTO DE LA EXPORTACIÓN

Bajo el concepto “medidas de fomento de la exportación” la Comisión examina dos tipos de ayudas. Por un lado, las ayudas a la exportación stricto sensu, es decir, las ayudas vinculadas al volumen de productos exportados. Por otro lado, las inversiones directas en el extranjero. Ambos tipos van a ser objeto de examen.

4.1. Ayudas a las inversiones directas en el extranjero.

En cuanto a las medidas de ayuda a las inversiones directas en el extranjero, la Comisión⁸⁶⁹ dice que éstas son fruto de la voluntad de las empresas de desarrollar nuevas salidas comerciales invirtiendo y vendiendo en mercados extranjeros en lugar de dedicarse a la exportación. En cuanto a las formas de inversión, generalmente ésta se efectúa por medio de la constitución de una empresa en participación o de una filial en el extranjero, mediante la adquisición de acciones o la compra de una empresa local.

La Comisión ha tenido ocasión de pronunciarse sobre este tipo de ayudas, en relación con dos asuntos de Francia y uno de España.

4.1.1. Francia. Deducción por constitución de establecimientos permanentes en el extranjero.

⁸⁶⁹ XXVI IPC (1996), apartado 89

Así, en 1972 la Comisión examinó una medida fiscal⁸⁷⁰ por la que se permitía a las empresas francesas y a los grupos que implantasen establecimientos permanentes en el extranjero que durante los tres primeros años desde su constitución dedujeran de los beneficios obtenidos en Francia los gastos de funcionamiento de dichas sucursales extranjeras, aun cuando aquéllas no tributasen en Francia e incluso si tales gastos fueran deducibles de la base imponible de dichas sociedades en el Estado de tributación.

Dicha deducción no estaba justificada, dado que las empresas francesas podían aplicar esta deducción aun cuando las rentas de los establecimientos permanentes tributen fuera de Francia, donde los costes operativos del establecimiento han sido ya deducidos para la determinación de la base imponible. El resultado era la posibilidad de deducir doblemente los costes, lo que tiene un efecto similar a un bono no reembolsable que subsidiase la constitución del establecimiento permanente fuera. Por tanto, para la Comisión, dicho *bonus*, que facilitaba las operaciones de exportación de bienes y servicios, constituye una ayuda conforme al art. 92.1 TCE, la cual, asimismo, entra en conflicto con el principio general aplicable en materia de derecho de establecimiento de que los Estados Miembros deben abstenerse de facilitar mediante ayudas el establecimiento de sus nacionales en otros Estados Miembros.

4.1.2. España. Deducción por inversiones en el extranjero.

Es de destacar, asimismo, la Decisión 2001/168/CE, de 31 de octubre de 2000, relativa a las leyes españolas sobre el Impuesto sobre sociedades⁸⁷¹, en la que, entre otras cosas, se abordaba la consideración como ayuda de Estado, en el ámbito del Tratado CECA, del art. 34 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre sociedades, titulado "Deducción por actividades de exportación", que establece que *"la realización de actividades de exportación dará derecho a las empresas a practicar deducciones de*

⁸⁷⁰ Decisión de la Comisión 73/274/CEE, de 25 de julio de 1973 sobre los incentivos fiscales creados en Francia en materia de imposición societaria para la apertura de sucursales en el extranjero DO L 253/10 de 10.09.1973. vid II IPC (1972), apartado 113

⁸⁷¹ En el capítulo VI se analiza más extensamente esta Decisión

la cuota íntegra del 25 %, [entre otros⁸⁷²]: del importe de las inversiones que efectivamente se realicen en la creación de sucursales o establecimientos permanentes en el extranjero, así como en la adquisición de participaciones de sociedades extranjeras o constitución de filiales directamente relacionadas con la actividad exportadora de bienes o servicios o la contratación de servicios turísticos en España". La Comisión consideró que la ayuda era selectiva, dado que en la práctica sólo beneficiaba a determinadas empresas⁸⁷³ – *"las empresas que llevan a cabo determinadas actividades de exportación"* – y excluyen *"a las empresas que no exportan, así como a los exportadores que llevan a cabo actividades de exportación no incluidas en la disposición e incluso a los exportadores que llevan a cabo en España el tipo de inversiones mencionadas en la disposición"*.

4.1.3. Francia. Deducción por implantación de empresas en el extranjero.

Igualmente, ha de mencionarse la Decisión 2002/347/CE, que se refiere al Impuesto sobre sociedades francés, por la que se establece la constitución de provisiones con franquicia del impuesto para la implantación de empresas en el extranjero. Se trata de un asunto CECA que surge como consecuencia del procedimiento incoado contra España por la Decisión anterior.

El contenido de la medida es que las empresas pueden dotar una provisión deducible de la base imponible por el importe de las pérdidas que obtengan los establecimientos permanentes que constituyan en el extranjero, con el límite de la inversión efectuada. Este régimen está por consiguiente abierto tan sólo a las empresas exportadoras, que hayan constituido establecimientos permanentes en el extranjero.

La Comisión justifica que existe ayuda (lo que no se discute), así como que la medida es específica. En particular es interesante observar la justificación que hace la

⁸⁷² También entran en el ámbito de la deducción: los gastos de propaganda y publicidad de proyección plurianual para lanzamiento de productos; los gastos de apertura y prospección de mercados en el extranjero, y los gastos de concurrencia a ferias, exposiciones y otras manifestaciones análogas, incluyendo en este caso las celebradas en España con carácter internacional.

⁸⁷³ Apartado 20 de la Decisión 2001/168/CE

Comisión del requisito de especificidad⁸⁷⁴. En efecto, señala que la medida es específica porque excluye: a las empresas cuya producción se desarrolla en Francia pero que no exportan; a las empresas cuya explotación en el extranjero no tiene como actividad principal la comercialización de bienes producidos en Francia; a las empresas cuya producción se desarrolla en Francia y exportan, aunque sin estar establecidas comercialmente en el extranjero, y a las empresas que sólo ejercen una actividad comercial.

Para la Comisión, por tanto, las medidas públicas de ayuda a la inversión directa en el extranjero analizadas constituyen ayudas estatales, en las que se da el requisito de selectividad. Ha de señalarse que en el análisis de este tipo de medida es este requisito el que prima, sobre el requisito de afectación de los intercambios.

4.1.4. Ayudas a PYME y a grandes empresas

Sentado lo anterior, ha de decirse que la Comisión distingue entre las ayudas a las PYME y las ayudas a las grandes empresas.

Respecto de las primeras⁸⁷⁵, la Comisión argumenta que en determinados casos, además de sus efectos sobre la competitividad de la industria comunitaria y sobre el desarrollo de la cooperación con terceros países, pueden promover otros objetivos de interés comunitario, como por ejemplo el desarrollo de las PYME. A la hora de evaluar la ayuda exterior directa por parte de éstas, la Comisión ha venido aplicando, por lo tanto, las directrices sobre ayudas a las PYME. Sin embargo, cabe la posibilidad de que estas ayudas socaven el objetivo de la cohesión económica y social en la medida en que pueden favorecer la implantación de filiales o instalaciones de producción en terceros países, en detrimento de las inversiones en el territorio de la Unión.

En cuanto a las segundas, la Comisión *“no descarta que la inversión extranjera directa llevada a cabo por grandes empresas pueda ser beneficiaria de ayudas estatales cuando se pueda demostrar que el proyecto en cuestión no crea una*

⁸⁷⁴ Apartado 24 de la Decisión

⁸⁷⁵ Vid XXVIII IPC (1998), apartado 228

distorsión incompatible de la competencia en elEEE”⁸⁷⁶. Sin embargo, no prejuzga su postura.

En el XXVIII IPC se menciona un asunto, LiftGmbH, en el que la Comisión adoptó una decisión negativa en relación con una ayuda a la inversión en China, al comprobar que podía afectar a la competitividad de los competidores europeos en el mercado de referencia. En su decisión de incoación del procedimiento, la Comisión había anunciado que comprobaría, entre otros criterios, la necesidad de la ayuda, considerando también su intensidad, en el contexto de la competitividad internacional de la industria europea y/o de los riesgos que lleva aparejados la inversión en determinados terceros países. El Estado miembro no logró demostrar que, para un operador mundial con un volumen de negocios de 180,5 millones de ecus, una ayuda de 0,13 millones era la condición necesaria para construir una fábrica en China, país en el que la empresa ya había alquilado instalaciones.

4.2. Medidas de ayuda a los productos exportados

4.2.1. Planteamiento. Medidas selectivas vs. Medidas generales

Este tipo de ayuda ha suscitado una importante polémica en la doctrina, ya que tanto el TJUE como la Comisión han calificado siempre toda ayuda relacionada con la exportación como selectiva, si bien, como veremos, han puesto el acento más en los aspectos de afectación de los intercambios intracomunitarios que en la selectividad.

La Comisión, en la Comunicación de 1998, dice que este criterio responde a una jurisprudencia perfectamente asentada:

“18. El Tratado dispone claramente que una medida que se caracteriza por una especificidad de carácter sectorial entra en el ámbito de aplicación del apartado 1 del artículo 92, que hace referencia expresa al término «determinadas producciones» entre los criterios que definen una ayuda sujeta al control de la Comisión. Con arreglo a una práctica y a una jurisprudencia perfectamente asentadas, se consideran constitutivas de ayuda las medidas fiscales que tengan principalmente por efecto favorecer a uno o varios sectores de actividad. Lo mismo puede decirse de las medidas

⁸⁷⁶ Vid XXVIII IPC (1998), apartado 229

que favorezcan exclusivamente a los productos nacionales exportados⁸⁷⁷. Por otra parte, la Comisión considera ayuda cualquier medida dirigida al conjunto de sectores sometidos a la competencia internacional⁸⁷⁸. Por consiguiente, las excepciones respecto del tipo básico del impuesto de sociedades a favor de todo un sector económico constituyen, salvo en determinados casos, ayuda estatal, como ha decidido la Comisión con relación a una medida relativa al conjunto del sector manufacturero”

Por tanto, el criterio de la Comisión es claro: son medidas selectivas aquéllas que benefician exclusivamente a uno o varios sectores de actividad; también lo son aquéllas que beneficien exclusivamente a los productos nacionales exportados⁸⁷⁹.

Es importante destacar que en la Comunicación no se hace referencia a las “empresas exportadoras”, sino a los “productos nacionales exportados”. En base a este matiz, existen autores que han visto aquí una objetividad que excluiría la selectividad de una medida que tuviera dicho objeto; o, dicho de otra manera⁸⁸⁰ el establecimiento de una regla específica para las exportaciones tiene como objetivo hechos (e.d., la exportación de productos), y por tanto ha de distinguirse de las reglas que, discriminando conforme a las características de una empresa, intentan dirigirse a empresas específicas.

De esta forma, hay autores que han calificado las medidas que favorecen la exportación como medidas generales, por el hecho de que serían innominadas, y por ello a priori aplicables a cualquier empresa.

Así, MARTÍN JIMÉNEZ dice que si bien es cierto que un incentivo fiscal a la exportación puede ser una medida selectiva cuando se limita el tamaño de los beneficiarios, el sector económico o el área geográfica, puede presentar más dudas la calificación como tal de los incentivos tributarios a la exportación de carácter

⁸⁷⁷ La expresión está transcrita literalmente de la sentencia del TJUE Asunto 6/69 y 11/69 Comisión/Francia, aptdos 20-21 STJCE de 10.12.1969

⁸⁷⁸ Decisión 97/239/CEE de la Comisión, de 4 de diciembre de 1996, en el asunto Maribel bis/ter

⁸⁷⁹ De aquí no debe sacarse la conclusión, entiendo, que la Comunicación se esté refiriendo a la existencia de un “sector exportador”, que haría selectiva la medida, por más que en la jurisprudencia se haya dado esta argumentación. En mi opinión el apartado 18, cuando dice “Lo mismo debe decirse” ha de interpretarse como “se consideran también constitutivas de ayuda”.

⁸⁸⁰ BACON (1998) “*State Aids and General Measures*”, pág. 312

general⁸⁸¹. En el mismo sentido, MORENO GONZÁLEZ⁸⁸² entiende que el TJUE interpreta incorrectamente el requisito de selectividad, al tratarse de una medida que fomenta una actividad de interés económico, y no determinados tipos de empresas. También HANCHER⁸⁸³ dice que *“el TJUE ha sido renuente a permitir estructuras generales de ayuda, tales como estructuras de ayudas a la exportación aplicables a todos los tipos de productos, para escapar de la prohibición cuando puede resultar la exclusión de una amplia clase de productores...”*.

La conclusión que se obtiene de estas opiniones es que una medida que favorezca las exportaciones, sin establecer requisitos adicionales, no reúne el requisito de selectividad, y por tanto no cabe calificarla como ayuda de Estado, sino de medida general.

4.2.2. Examen de los argumentos del TJUE y de la Comisión relacionados con las medidas de fomento de la exportación

Procedería, por tanto, estudiar los asuntos de la Comisión y del TJUE relacionados con la selectividad de las medidas de fomento de la exportación al objeto de ver los

⁸⁸¹ MARTÍN JIMÉNEZ (2001) *“El concepto de ayuda de Estado y las normas tributarias: problemas de delimitación del ámbito de aplicación del artículo 87.1 TCE”*, pág. 100. Y, continúa este autor (sic.) *“Y a pesar de ello, tanto la práctica de la Comisión como del TJUE incluyen las medidas a favor de la exportación, y especialmente los incentivos tributarios dentro del concepto de ayuda de Estado, aún cuando la medida tenga carácter general y no suponga una discriminación. En este sentido, existe una cierta inconsistencia entre la jurisprudencia del TJUE y la práctica de la Comisión, por un lado, y el tenor literal del art.87.1. TCE, por otro: se prescinde de la característica de la selectividad para considerar como ayudas de estado medidas de carácter general que son susceptibles de afectar al comercio”*

⁸⁸² MORENO GONZALEZ (2006) *“Tendencias recientes de la jurisprudencia comunitaria en materia de ayudas de Estado de naturaleza tributaria”*, pág. 847-848 llega a decir, a este respecto, que *“A juicio del TJUE, la deducción sólo puede beneficiar a una categoría de empresas, las que realizan actividades de exportación y efectúan las inversiones especificadas en las medidas controvertidas. Para el Tribunal esta circunstancia basta para entender que la medida es selectiva, sin que tome en cuenta que los beneficios fiscales pueden aplicarse a todas aquellas empresas que cumplan con los criterios objetivos que en la norma interna se establecen, por lo que, en realidad, se trata de un incentivo fiscal dirigido a fomentar ciertas actividades de interés económico y no a determinadas empresas[...]*La interpretación que el Tribunal efectúa en esta sentencia sobre el criterio de selectividad es incorrecta [...]debería haber reconocido el carácter general de un incentivo fiscal abierto al conjunto de las empresas que lleven a cabo actividades de exportación”.

⁸⁸³ HANCHER (2006) *“The General Framework”*, pág. 53

argumentos esgrimidos en relación con la selectividad de las ayudas.

En primer lugar, un número importante de Decisiones de la Comisión se refieren a medidas de tipo financiero, ya sea mediante el establecimiento de tipos preferenciales en los créditos a la exportación⁸⁸⁴, subsidiación de tipos de interés⁸⁸⁵, o bien estableciendo mecanismos que faciliten el acceso al crédito de las empresas exportadoras⁸⁸⁶.

Así, el TJUE, en el As. 6/69 examinó la consideración como ayuda de Estado de una medida adoptada por el gobierno francés en los años 60, la implantación de un tipo de redescuento preferencial implantado por el Banco de Francia para los créditos a corto y largo plazo vinculados a la exportación de productos franceses a otros Estados Miembros⁸⁸⁷.

En los apartados 18 y 20, la citada sentencia establece:

“18 Considerando que, mediante el artículo 92, los Estados miembros acordaron la incompatibilidad con el mercado común de todas las ayudas concedidas por ellos bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia

20 que un tipo de redescuento preferencial para la exportación, concedido por un Estado en favor únicamente de sus productos nacionales exportados con el fin de ayudarles a competir en los restantes Estados miembros con los productos originarios de éstos, constituye una ayuda en el sentido del artículo 92, por cuya observancia debe velar la Comisión”

La sentencia del TJUE califica la medida de ayuda, considerando que falsea la competencia, y además es selectiva, ya que sus destinatarios son únicamente los

⁸⁸⁴ 1º IPC, apartado 188

⁸⁸⁵ 8º IPC, apartado 222

⁸⁸⁶ 8º IPC, apartado 222; 9º IPC, apartado 190 y 191, y 12º IPC, apartado 199

⁸⁸⁷ Como señalan KURCZ y VALLINDAS (2008) “*Can general measures be...selective? Some thoughts on the interpretation of a state aid definition*” pág. 166, el propósito de la medida era ayudar a competir a estos productos en otros Estados Miembros con productos originarios de éstos. El punto principal era que antes de la Unión Monetaria Europea se asumía que todas las empresas exportadoras estaban en desventaja potencial debido a las diferencias de tipos de cambio. Las autoridades francesas pensaron que podían solventar este problema otorgando tipos de interés preferente a las compañías exportadoras.

productos nacionales exportados. El propio TJUE aclara que el hecho de que no exista discriminación en cuanto al origen de los productos no convierte la medida en general, ya que todos los productos exportables pueden beneficiarse de la medida.

“21... la circunstancia de que el tipo preferencial controvertido sea aplicable a todos los productos nacionales exportados y tan sólo a éstos [...] [no] puede desvirtuar el carácter de ayuda de la medida controvertida, que está prohibida fuera de los casos y procedimientos dispuestos por el Tratado”

También el TJUE, al margen de la sentencia del asunto 6/69, aborda un asunto de subsidiación de intereses en los préstamos a la exportación, en el asunto 57/86, Grecia – Comisión. En el marco de una reforma general del sistema de crédito llevada a cabo en Grecia en 1983, se fijaron los tipos de interés de los préstamos según los sectores de actividad, suprimiéndose los préstamos a la exportación, los cuales se compensaron mediante un reembolso de intereses de un 3% - 6%, a condición de que los ingresos derivados de la exportación fuesen rápidamente repatriados y convertidos en dracmas. El TJUE entendió que la medida era selectiva porque el reembolso de intereses controvertido, en la medida en que sitúa a los exportadores helénicos en una posición más ventajosa en el terreno de la competencia que la de los otros operadores que no se benefician de tal intervención, puede, efectivamente, afectar a los intercambios entre Estados miembros y falsear la competencia.

En segundo lugar, ya en sede específica de ayudas fiscales, hemos de destacar una serie de asuntos referentes a las exportaciones de bienes.

Por un lado, tenemos la Decisión 89/659/CEE, sobre exención de la tasa especial única en Grecia, instituida por una resolución ministerial de 1988. Se trataba de un impuesto griego sobre los beneficios de las empresas, implantado en 1988, cuyos rasgos más sobresalientes eran que la base imponible eran los beneficios obtenidos por las empresas, excepto los beneficios imputables a las actividades de exportación, que están exentos; y que el tipo era variable y progresivo, con un mínimo exento de hasta 500.000 dracmas, siendo los tipos del 5, 7 y 10% por tramos (este último, para beneficios de más de 2.000.000 de dracmas).

En cuanto a la selectividad, la Comisión dice textualmente: *“El impuesto especial*

único griego sobre las empresas es una medida que grava a las empresas en función de sus ingresos de exportación en la medida en que la parte de los beneficios de las empresas procedentes de las exportaciones queda exenta del pago de este impuesto. El efecto del impuesto para las empresas beneficiarias equivale al de una ayuda a la exportación y, por tanto, debe considerarse que la citada exención constituye una ayuda”.

Para la Comisión, por tanto, el impuesto es selectivo. La explicación, sucinta, es que sólo se benefician de él las empresas que exportan, excluyendo por tanto a los no exportadores.

El impuesto afectaba al comercio intracomunitario: *“La Comisión siempre ha mantenido que las ayudas a la exportación hacia otros Estados miembros, en la medida en que estén prohibidas por el apartado 1 del artículo 92 del Tratado, son incompatibles con el mercado común porque, por su propia naturaleza, afectan a los intercambios comerciales en forma contraria al interés comunitario”.*

Ha de mencionarse, asimismo, otro caso griego, referente a la devolución de los impuestos que gravaban las ventas de productos exportados, mediante la realización de pagos a las empresas exportadoras sobre la base del valor añadido a la exportación⁸⁸⁸.

El gobierno griego entregó sumas considerables a los exportadores de productos artesanales o industriales, así como de productos agrícolas transformados, de una cuantía entre el 6,6 % y el 26,4 % del precio FOB de las mercancías exportadas, que representaban los gravámenes interiores a los que habían estado sujetas las mercancías, en base al principio de tributación en destino. Para el gobierno griego el citado régimen no constituía una ayuda a la exportación, sino un sistema de

⁸⁸⁸ Decisión 1574/70, del Comité Monetario Griego. Vid XV IPC (1985), apartado 227. La Comisión, no obstante, debido a la grave situación económica griega, y en virtud del apartado 3 del artículo 108 del Tratado CEE, autorizó a Grecia mediante la Decisión 85/594/CEE a adoptar ciertas medidas de salvaguardia, entre las que se encontraban, primero, la continuación del sistema de ayudas a la exportación en su conjunto hasta el 31 de diciembre de 1986; y, posteriormente, a reducir las subvenciones a la exportación al 60 % de su valor original a través de la introducción del IVA y suprimir finalmente las subvenciones restantes en cuatro etapas iguales.

devolución de impuestos interiores, por lo que no era de aplicación el artículo 107.2 TFUE [ex art. 93.2 TCEE], sino el 111 [ex art. 96 TCEE]⁸⁸⁹.

La Comisión rechazó este argumento, ya que el artículo 111 del TFUE admite la devolución de impuestos interiores para los productos exportados, si bien dicha devolución no puede sobrepasar el importe percibido directa o indirectamente de los mismos, por lo que el exceso sobre los gravámenes efectivamente soportados constituiría una subvención al precio de las mercancías. La medida, en este caso, se consideró selectiva, dado que sólo afectaba a determinados exportadores.

Asimismo, encontramos el Impuesto irlandés sobre las ventas. El *Exports Sales Relief* (ESR), era un impuesto por el que los beneficios de las compañías manufactureras estaban exentos del Impuesto sobre sociedades por los beneficios obtenidos de las exportaciones durante veinte años. La Comisión, que inicialmente no presentó objeciones, reconsideró posteriormente su postura y concluyó que se trataba de una ayuda a la exportación, por lo que era constitutivo de ayuda de Estado. El gobierno irlandés lo reemplazó por un tipo del 10%, aplicable hasta el año 2000 a los beneficios derivados de cualquier producto fabricado en Irlanda, sea o no exportado, siendo el tipo general del Impuesto sobre sociedades en aquel momento del 45%. La medida era indudablemente específica, dado que sólo se aplicaba a las empresas del sector de las manufacturas.

Es de destacar, por último, un régimen italiano de incentivos fiscales especiales para las empresas que participen en ferias en el extranjero⁸⁹⁰, que era incompatible con el mercado común, ya que establecía una doble exclusión de los gastos generados directamente en 2004 por las empresas que participasen en ferias en el extranjero con respecto a su beneficio imponible a efectos del impuesto sobre sociedades en Italia, obteniendo así una deducción adicional con respecto a la deducción ordinaria de los gastos empresariales prevista en la normativa fiscal italiana. Para la Comisión el

⁸⁸⁹ El art. 96 TCE dice que "*Los productos exportados al territorio de uno de los Estados Miembros no podrán beneficiarse de ninguna devolución de tributos internos superior al importe de aquellos con que hayan sido gravados directa o indirectamente*"

⁸⁹⁰ Vid XXXIV IPC (2004), apartados 489-490

régimen falseaba la competencia, al otorgar una ventaja fiscal concebida para mejorar las condiciones comerciales de las empresas italianas que operan en mercados extranjeros. Se demostró, por tanto, que sólo un grupo limitado de beneficiarios que desarrollan actividades relacionadas con la exportación podía acogerse al régimen y, por tanto, que el régimen constituía una ayuda que afectaba directamente a la competencia.

En todos estos asuntos, como podemos ver, tanto la Comisión como el TJUE han sostenido siempre que las medidas que tratan de incentivar las exportaciones son ayudas de Estado incompatibles con el Mercado Común.

Sin embargo, la justificación de la selectividad es en ocasiones sucinta, y no siempre acertada, en mi opinión. Si examinamos las Decisiones de la Comisión, así como las sentencias del TJUE, vemos lo siguiente:

- En las sentencias 6/69 y 57/86 la selectividad se justifica porque el tipo de redescuento preferencial y el reembolso de intereses, respectivamente, tienen como causa la previa exportación de mercancías nacionales (en el caso griego, además, la repatriación inmediata de los capitales). Por tanto, sólo pueden acceder las empresas que lleven a cabo operaciones de exportación. Asimismo se justifican las Decisiones relativas al Impuesto especial único en Grecia, así como a los gastos derivados de la asistencia a ferias en el extranjero en Italia, que aparentemente son ayudas horizontales, que dejan difusa la justificación de la selectividad.
- En las Decisiones relativas a la devolución de gravámenes interiores, en Grecia, así como al *Exports Sales Relief* de Irlanda, los asuntos son inequívocamente selectivos, dado que su ámbito de aplicación está limitado a determinados productores que, además, realizan actividades de exportación.
- Por último, en otras Decisiones la Comisión delimita, para justificar la selectividad de la medida, el círculo de potenciales destinatarios a los que no se aplica la ayuda. Así, en las Decisiones que hemos visto en el apartado anterior, respecto a las ayudas a la inversión en el extranjero, las

2001/168/CE, de 31 de octubre de 2000 (apartado 20), así como la 2002/347/CE, de 21 de noviembre de 2001 (apartado 24), la Comisión detalla no sólo las empresas a las que va destinada la medida, sino también aquellas excluidas de la misma.

En mi opinión, lo que parece subyacer en los planteamientos del TJUE y de la Comisión es que las ayudas a la exportación son incompatibles *per se* con el mercado común – bajo un punto de vista económico son, como dice BACON⁸⁹¹, el más claro ejemplo de medidas estatales usadas para distorsionar la competencia –, por lo que carecería de sentido que no fueran ayudas de Estado, de donde se deduce la necesidad de que sean selectivas.

En efecto, los argumentos que da la Comisión en contra de estas ayudas son dos: por un lado, que las ayudas a la exportación son incompatibles con las libertades comunitarias; y, en segundo lugar, que son incompatibles con el acuerdo sobre subvenciones y medidas compensatorias (ASMC). Examinaremos a continuación los argumentos esgrimidos por la Comisión.

4.2.2.1. Incompatibilidad con las libertades comunitarias.

La Comisión reitera hasta la saciedad que las ayudas a la exportación son incompatibles con las libertades comunitarias, y en particular con la libertad de circulación de bienes y servicios.

De los Informes de Política de Competencia podemos extraer las siguientes conclusiones:

- a) En primer lugar, la Comisión distingue entre las ayudas otorgadas a las exportaciones a terceros países de aquéllas otorgadas a las exportaciones a Estados miembros.
- b) Las ayudas a la exportación a terceros países no comunitarios han de armonizarse para asegurar que la competencia entre las empresas comunitarias no sea

⁸⁹¹ BACON (1998) “*State Aids and General Measures*”, pág. 311

distorsionada⁸⁹².

- c) Las ventajas que los Estados Miembros otorgan a sus empresas con referencia a las exportaciones intracomunitarias son una forma de ayuda⁸⁹³ que debe examinarse en el contexto del artículo 107 TFUE en caso de que afectase indirectamente al comercio intracomunitario y a la competencia⁸⁹⁴
- d) Para la Comisión las ayudas a la exportación – es decir, las ayudas vinculadas al volumen de productos exportados – a otros Estados Miembros implican una acción de éstos para estimular artificialmente las ventas en el comercio intracomunitario⁸⁹⁵, y por ello son incompatibles con los principios generales del mercado común en que la Unión Aduanera ha sido alcanzada en 1968, y en particular con el del libre circulación de mercancías⁸⁹⁶. No promueven, por tanto, ningún objetivo comunitario y sin embargo sí implican falseamientos de la competencia injustificados⁸⁹⁷.
- e) Las ayudas a la exportación en el comercio intracomunitario no pueden beneficiarse de ninguna excepción del artículo 107.3 TFUE [ex art. 92.3 TCEE], cualquiera que sea la forma, grado, intensidad, motivación – regional o de otro tipo – u objetivo último de las mismas⁸⁹⁸.

Como vemos, por tanto, el punto más sensible para la Comisión son las ayudas a las

⁸⁹² Vid en el XI IPC, apartado 247, cuando el acceso de Grecia a la CEE cambió su status respecto a los créditos a la exportación subvencionados para los bienes exportados a dicho país. La Comisión, durante 1980, recordó a los Estados Miembros que debido a la anexión de Grecia al Mercado Común, los créditos a la exportación subsidiados debían cesar.

⁸⁹³ I IPC, apartado 187

⁸⁹⁴ I IPC (1971), apartado 187

⁸⁹⁵ VI IPC (1977), apartado 241; VII IPC (1977), apartado 242

⁸⁹⁶ I IPC (1971), apartado 187; II IPC (1972), apartado 112; VIII IPC (1978), apartado 221; XIX IPC (1979), apartado 187; XI IPC (1981), apartado 247.

⁸⁹⁷ XXVI IPC (1986), apartado 89

⁸⁹⁸ I IPC (1971), apartado 187; II IPC (1972), apartado 112, VI IPC (1977), apartado 241; VII IPC (1977), apartado 242; XIV IPC (1984), apartado 257; XVI IPC (1986), apartado 257

exportaciones a otros Estados Miembros, ya que falsean la competencia y afectan por tanto a los intercambios intracomunitarios.

4.2.2.2. Incompatibilidad con el ASMC

En segundo lugar, las medidas de fomento a la exportación son incompatibles con el Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias⁸⁹⁹

El XXVIII IPC⁹⁰⁰ dice que *“todo elemento potencial de subvención de las exportaciones se debería analizar atentamente a la luz de las obligaciones internacionales de la Comunidad y, en particular, de la prohibición de conceder subvenciones a la exportación que figura en el Acuerdo de la OMC sobre subvenciones y medidas compensadoras (ASCM)”*.

El art. 1 del ASMC define el concepto de subvención en términos semejantes al concepto de ayuda que manejamos: toda medida que suponga una contribución financiera pública – como es el caso de que no se recauden ingresos públicos – que otorgue un beneficio al receptor. Así, conforme al citado artículo:

“A los efectos del presente Acuerdo, se considerará que existe subvención:

a) 1) cuando haya una contribución financiera de un gobierno o de cualquier organismo público en el territorio de un Miembro (denominados en el presente Acuerdo “gobierno”), es decir [...]

ii) cuando se condonen o no se recauden ingresos públicos que en otro caso se percibirían (por ejemplo, incentivos tales como bonificaciones fiscales);

[y] b) con ello se obtenga un beneficio”

La Parte I establece que el Acuerdo SMC se aplica solamente a las subvenciones concedidas específicamente a una empresa o rama de producción o a un grupo de empresas o ramas de producción, para lo que define el concepto de “especificidad, en

⁸⁹⁹ El Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias (en lo sucesivo, Acuerdo SMC) es uno de los acuerdos que resultaron de la Ronda Uruguay de la Organización Mundial del Comercio (OMC). El objeto y propósito general del Acuerdo SMC es la creación de un marco de derechos y obligaciones relacionados con los derechos compensatorios y el establecimiento de un conjunto de normas que los Miembros de la OMC deben observar respecto de la utilización de esos derechos.

⁹⁰⁰ XXVIII IPC (1998), apartado 229

el artículo 2.

1.2 Una subvención, tal como se define en el párrafo 1, sólo estará sujeta a las disposiciones de la Parte II o a las disposiciones de las Partes III o V cuando sea específica con arreglo a las disposiciones del artículo 2.

El art. 2 establece el concepto de especificidad, sobre la base de una serie de criterios. Como regla general, se considera específica una subvención cuando la ley o las autoridades limiten explícitamente el acceso a la misma a determinadas empresas. Sensu contrario, cuando la concesión sea automática y basada en criterios objetivos claramente verificables, que sean respetados en la práctica, se considera que no existe dicha especificidad. En los casos dudosos – en que exista apariencia de no especificidad – pueden aplicarse otros criterios⁹⁰¹.

2.1 Para determinar si una subvención, tal como se define en el párrafo 1 del artículo 1, es específica para una empresa o rama de producción o un grupo de empresas o ramas de producción (denominados en el presente Acuerdo "determinadas empresas") dentro de la jurisdicción de la autoridad otorgante, se aplicarán los principios siguientes:

a) Cuando la autoridad otorgante, o la legislación en virtud de la cual actúe la autoridad otorgante, limite explícitamente el acceso a la subvención a determinadas empresas, tal subvención se considerará específica

b) Cuando la autoridad otorgante, o la legislación en virtud de la cual actúe la autoridad otorgante, establezca criterios o condiciones objetivos que rijan el derecho a obtener la subvención y su cuantía, se considerará que no existe especificidad, siempre que el derecho sea automático y que se respeten estrictamente tales criterios o condiciones. Los criterios o condiciones deberán estar claramente estipulados en una ley, reglamento u otro documento oficial de modo que se puedan verificar

⁹⁰¹ Así, dice el art. 2: “c) Si hay razones para creer que la subvención puede en realidad ser específica aun cuando de la aplicación de los principios enunciados en los apartados a) y b) resulte una apariencia de no especificidad, podrán considerarse otros factores. Esos factores son los siguientes: la utilización de un programa de subvenciones por un número limitado de determinadas empresas, la utilización predominante por determinadas empresas, la concesión de cantidades desproporcionadamente elevadas de subvenciones a determinadas empresas, y la forma en que la autoridad otorgante haya ejercido facultades discrecionales en la decisión de conceder una subvención. 3 Al aplicar este apartado, se tendrá en cuenta el grado de diversificación de las actividades económicas dentro de la jurisdicción de la autoridad otorgante, así como el período durante el que se haya aplicado el programa de subvenciones”

Por último, considera específicas las subvenciones territoriales⁹⁰², y, en lo que aquí concierne, las subvenciones prohibidas, que se consideran específicas por su propia naturaleza⁹⁰³. Entre estas se encuentran las subvenciones a la exportación.

“3.1 [...] las siguientes subvenciones, en el sentido del artículo 1, se considerarán prohibidas:

a) las subvenciones supeditadas de iure o de facto⁹⁰⁴ a los resultados de exportación, como condición única o entre otras varias condiciones, con inclusión de las citadas a título de ejemplo en el anexo I⁹⁰⁵

3.2 Ningún Miembro concederá ni mantendrá las subvenciones a que se refiere el párrafo 1”.

La prohibición, por tanto, se ciñe a las subvenciones ligadas a la exportación, o a los ingresos procedentes de la exportación, no a las subvenciones otorgadas a empresas exportadoras por motivos distintos de la exportación de mercancías.

En el Anexo I se enumeran a título de ejemplo las subvenciones a la exportación prohibidas, junto con la delimitación de su alcance, entendiendo que lo que esté fuera de su ámbito no estará prohibido.

Respecto a las subvenciones a la exportación prohibidas, relacionadas con los tributos, son de destacar:

⁹⁰² El art. 2.2 del ASMC dice: “2.2 Se considerarán específicas las subvenciones que se limiten a determinadas empresas situadas en una región geográfica designada de la jurisdicción de la autoridad otorgante. Queda entendido que no se considerará subvención específica a los efectos del presente Acuerdo el establecimiento o la modificación de tipos impositivos de aplicación general por todos los niveles de gobierno facultados para hacerlo”

⁹⁰³ Como señala el art. 2.2 del ASMC “2.3 Toda subvención comprendida en las disposiciones del artículo 3 se considerará específica”

⁹⁰⁴ (sic) “Esta norma se cumple cuando los hechos demuestran que la concesión de una subvención, aun sin haberse supeditado de jure a los resultados de exportación, está de hecho vinculada a las exportaciones o los ingresos de exportación reales o previstos. El mero hecho de que una subvención sea otorgada a empresas que exporten no será razón suficiente para considerarla subvención a la exportación en el sentido de esta disposición”.

⁹⁰⁵ (sic) “Las medidas mencionadas en el Anexo I como medidas que no constituyen subvenciones a la exportación no estarán prohibidas en virtud de ésta ni de ninguna otra disposición del presente Acuerdo”.

“e) La exención, remisión o aplazamiento total o parcial, relacionados específicamente con las exportaciones, de los impuestos directos o de las cotizaciones de seguridad social que paguen o deban pagar las empresas industriales y comerciales

f) La concesión, para el cálculo de la base sobre la cual se aplican los impuestos directos, de deducciones especiales directamente relacionadas con las exportaciones o los resultados de exportación, superiores a las concedidas respecto de la producción destinada al consumo interno.

g) La exención o remisión de impuestos indirectos sobre la producción y distribución de productos exportados, por una cuantía que exceda de los impuestos percibidos sobre la producción y distribución de productos similares cuando se venden en el mercado interno.

h) La exención, remisión o aplazamiento de los impuestos indirectos en cascada que recaigan en etapas anteriores sobre los bienes o servicios utilizados en la elaboración de productos exportados, cuando sea mayor que la exención, remisión o aplazamiento de los impuestos indirectos en cascada similares que recaigan en etapas anteriores sobre los bienes y servicios utilizados en la producción de productos similares cuando se venden en el mercado interno;

i) La remisión o la devolución de cargas a la importación por una cuantía que exceda de las percibidas sobre los insumos importados que se consuman en la producción del producto exportado”

Por tanto, la medida ha de ser compatible con la política comunitaria.

4.2.3. Crítica. Selectividad de las medidas a la exportación

Los argumentos anteriores no justifican la selectividad de las medidas de fomento a la exportación *per se*, y, como hemos dicho, los argumentos de la Comisión sosteniendo este requisito no son enteramente satisfactorios. En mi opinión, la confusión en esta materia viene derivada de considerar que la exportación de bienes es una actividad económica que al no referirse a bienes específicos estaría abierta a priori a toda empresa que la desarrollara. De aquí se deriva que potencialmente todo bien es susceptible de ser exportado, y toda empresa sería, asimismo, susceptible de beneficiarse de una ayuda a la exportación.

Sin embargo, a este argumento hay que objetarle lo siguiente, en mi opinión:

Ante todo ha de tenerse en cuenta qué entendemos por exportación. En la norma

positiva se habla de “actividades de exportación”⁹⁰⁶, y algunos autores se refieren a que es una actividad de interés económico, que puede ser realizada por cualquier empresa⁹⁰⁷.

Sin embargo, cuando se habla de “exportación” se está hablando, en términos económicos, de una venta de productos con destino al extranjero, ya sea a otro Estado Miembro, ya sea a un tercer país extracomunitario. Esta venta está sujeta a mayores requisitos que las ventas interiores: no sólo por las mayores formalidades, en general, que puede conllevar – cumplimiento de normativas interiores del país de destino; transporte de las mercancías, utilización de medios de financiación...– sino por la necesidad de contar con una infraestructura adecuada en el exterior, según el tipo de actividad que desarrolle la empresa. Excepción hecha de estos requisitos – que analizaremos posteriormente – en principio, no existe ninguna diferencia entre una venta interior y una venta a un tercer país. Ambas se traducen en la cuenta contable de ingresos, ya sea por operaciones internas, ya sea por operaciones exteriores⁹⁰⁸. Bajo un punto de vista económico, sin embargo, la diferencia estaría en que la exportación incrementa la posición económica del país frente al resto del mundo, al tratarse de ventas que no tienen contrapartida en una compra interior.

Una ayuda a la exportación, por tanto – entendida como una ayuda a la venta de bienes en el exterior – no sería más que una ayuda de funcionamiento, desde este punto de vista. El fomento de las exportaciones es, en mi opinión, en sede de medidas fiscales selectivas, equivalente al fomento de las ventas a una región determinada: el objetivo es incrementar la renta nacional a través del incremento de las ventas de las empresas fuera del territorio nacional.

⁹⁰⁶ Así, v.gr., art. 34 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre sociedades, titulado “Deducción por actividades de exportación”.

⁹⁰⁷ MORENO GONZALEZ (2006) *“Tendencias recientes de la jurisprudencia comunitaria en materia de ayudas de Estado de naturaleza tributaria”*, págs. 847. En el mismo sentido MARTÍN JIMÉNEZ (2001) *“El concepto de ayuda de Estado y las normas tributarias: problemas de delimitación del ámbito de aplicación del artículo 87.1 TCE”*, pág. 100.

⁹⁰⁸ Además, en sede de IVA las entregas intracomunitarias, así como las exportaciones están exentas de IVA, con derecho a deducción plena, en tanto que las entregas interiores están sujetas y no necesariamente exentas.

Ello en cuanto al resultado de la exportación. Procedería hablar, además, del objeto de la exportación, es decir, los bienes que van a ser objeto de exportación, y por ende las empresas que los producen o comercializan. En primer lugar, no todos los bienes son potencialmente exportables, en mi opinión. No sólo por los reglamentos, normativas, costes de cumplimentación que trae consigo la exportación, sino porque el tipo de actividad de las empresas puede imposibilitar la exportación. Así, una empresa promotora cuyo tamaño no le permita salir a promover al exterior; un comercio minorista, que venda bienes en los lugares donde estén ubicados sus centros de distribución. Además de ello, ha de destacarse que los servicios no son técnicamente exportaciones de bienes, por lo que su exclusión implicaría la selectividad de la medida.

Por último, los medios de que se disponga. La proyección exterior de la actividad empresarial trae consigo la necesidad de contar con infraestructura adecuada, que no está al alcance de todas las empresas. No sólo se trata de los costes de cumplimiento de la actividad – lo que exige el conocimiento de la normativa del país, y por ello costes de asesoramiento legal, técnico, económico – sino establecimientos fijos de negocio desde los que proyectar la actividad, lo que puede conllevar la creación de sociedades filiales en el país de destino, con cumplimiento de los requisitos legales, que pueden ser onerosos⁹⁰⁹. En definitiva, no se trata simplemente de hacer envíos aislados fuera del país – lo que, llegado el caso, estaría en manos de cualquier empresa – sino de que la exportación exige una infraestructura que no está disponible para la generalidad de las empresas, dado que el coste que supondría la haría irrentable si no se tiene la capacidad suficiente.

Lo anterior no pretende sino poner en cuestión el concepto de exportación de bienes como concepto genérico potencialmente realizable por cualquier empresa, ya que si bien como concepto teórico puede ser defendible, en la práctica no puede, entiendo, ser llevado a cabo por cualquier empresa. Por ello, resulta difícil defender la generalidad de la medida⁹¹⁰, ya que no cualquier empresa puede acometer esta

⁹⁰⁹ V.gr., como la exigencia de que el capital de la empresa en parte sea detentado por nacionales; o de que los trabajadores hayan de ser nacionales en un determinado porcentaje

⁹¹⁰ Vid Asunto C-409/00 (Renove II), pto. 48 STJCE de 13/2/2003: *“El hecho de que el número de*

actividad exportadora, y bajo este punto de vista, sería selectiva la medida, de acuerdo con el concepto del AG ROEMER⁹¹¹.

Por tanto, en mi opinión, es cuestionable afirmar que las medidas que fomentan la exportación son medidas genéricas aplicables a priori a todas las empresas. En mi opinión hay una selectividad de facto que invalida esta afirmación.

5. SELECTIVIDAD INDIRECTA

5.1. Concepto

El criterio de que la ayuda debe favorecer a determinadas empresas o a la producción de determinados bienes implica que el destinatario de la ayuda ha de ser una empresa⁹¹².

Sin embargo, el concepto de ayuda se refiere al beneficiario, no al receptor de la ayuda, y los dos no tienen necesariamente por qué coincidir, ya que, como señala MARTIN JIMENEZ⁹¹³, el concepto de ayuda de Estado puede cubrir incentivos teóricamente adoptados a favor de contribuyentes que pueden no ser calificados como empresa cuando el efecto del incentivo sea favorecer a una empresa o conjunto de ellas. La ventaja⁹¹⁴ vendría determinada en tal caso por la existencia de un incremento de renta real experimentado por las empresas que resultan beneficiadas de forma

empresas que pueden aspirar a obtener la medida controvertida sea muy significativo o que dichas empresas pertenezcan a distintos sectores de actividad no puede ser suficiente para desvirtuar su carácter selectivo”

⁹¹¹ CAG ROEMER Asunto 6/69: “Lo primero que exige el artículo 92 es que se trate de ayudas otorgadas «favoreciendo a determinadas empresas o producciones». Ahora bien, al igual que la Comisión, estimo que no sólo puede hablarse de tal cosa cuando se favorece a sectores o zonas geográficas concretas, sino también cuando una medida no afecta a la generalidad de las empresas de un Estado miembro, como indudablemente ocurre, en el caso de las ayudas a la exportación, en relación con muchas empresas que producen exclusivamente para el mercado nacional”

⁹¹² BACON (1998) “State Aids and General Measures”, págs 277 - 278

⁹¹³ MARTIN JIMENEZ (2001) “El concepto de ayuda de Estado y las normas tributarias: problemas de delimitación del ámbito de aplicación del artículo 87.1 TCE”, págs 105 - 106

⁹¹⁴ Vid supra Capítulo II, epígrafe 2.2.

indirecta por la medida⁹¹⁵.

El problema en sede fiscal es identificar al beneficiario indirecto de la medida fiscal⁹¹⁶. Para identificar al beneficiario la Comisión tiene en cuenta el criterio de la efectividad⁹¹⁷. Este criterio de la Comisión, respaldado por el TJUE, es de naturaleza económica, ya que trata de abarcar todas las empresas que han disfrutado efectivamente la ayuda, hayan percibido o no la misma. Así, la deducibilidad de los intereses de un préstamo hipotecario destinado a la financiación de una vivienda de nueva construcción puede constituir un incentivo para la inversión privada, pero beneficiará indirectamente tanto a los promotores de viviendas de nueva construcción como al sector bancario. De la misma forma, cuando el Estado dicta una normativa específica para amortizar los activos de un determinado sector (v.gr. las aeronaves), no sólo otorga una ventaja a los adquirentes de aviones (las compañías de líneas aéreas), sino también a los fabricantes de aviones.

Ahora bien, estos serían los beneficiarios de primer grado, es decir, los que obtienen la ventaja de forma inmediata. Pero a su vez puede haber beneficiarios de ulterior grado: en el ejemplo anterior, las empresas constructoras verán incrementada su demanda, y asimismo las empresas fabricantes de materiales de construcción. Como dice SCHÖN, el beneficiario último sólo puede determinarse de acuerdo con la influencia del mecanismo de precios entre las partes implicadas.

5.2. Asuntos

En sede fiscal, la Comisión y el TJUE a menudo han abordado este problema.

⁹¹⁵ Vid. ROSSI-MACCANICO (2009) “Community Review of direct Business Tax Measures: Selectivity, Discrimination and Restrictions”, págs. 494 – 495, “state aid review is limited to tax preferences in favour of undertakings. Discriminations and restrictions resulting from individual taxation rules are in principle not challengeable under state aid rules, except in case a personal tax measure has the effect of indirectly favouring certain undertakings as it was the case of an aid granted in the form of a roll-over tax relief in Germany for the individuals who reinvested their gains in the share capital of undertakings established in the new German Lander”

⁹¹⁶ SCHÖN (1999), págs 931 – 932, que menciona estos dos ejemplos.

⁹¹⁷ LEVI (2005) “L'identification du bénéficiaire de l'aide”, págs 196 - 197

5.2.1. Asunto De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg: subvención indirecta a las empresas mineras a través de la prima a los salarios obtenidos por los mineros

Este asunto constituye el primer ejemplo de ventaja fiscal indirecta. Las empresas carboníferas en Alemania se beneficiaban de una serie de medidas del gobierno alemán, tendentes tanto a reducir los costes de la mano de obra (en la que era intensivo el sector), como a evitar la fuga de trabajadores a otros sectores industriales. La medida consistía en otorgar un bono a los trabajadores (denominado prima de puesto⁹¹⁸), que pagaban las empresas deduciéndolo del impuesto sobre los salarios. La medida en sí no otorgaba ninguna ventaja directa a la empresa carbonífera – ya que su coste bruto de personal era el mismo, lo pagase como bono o lo pagase como retención a cuenta del impuesto. Sin embargo, para los trabajadores sí lo era, ya que se traducían en un incremento de salarios exentos de impuesto, y ello permitía, indirectamente, contener los sueldos de las empresas carboníferas y evitar la migración de trabajadores. Como resultado de estas medidas el precio del carbón alemán se redujo artificialmente, lo que tuvo repercusiones en Holanda: migración de mano de obra, elevación de salarios, y dificultad de competir con el carbón alemán, cuyo precio era la referencia para el holandés. La Comisión, primero, y posteriormente el TJUE entendieron que el bono constituía un subsidio indirecto sobre los salarios, reduciendo el coste salarial que normalmente deberían soportar estas empresas.

5.2.2. Asunto Codevi: subvención a los préstamos otorgados a empresas financiados a través de libretas de ahorro cuyos intereses están exentos de IRPF.

Asimismo, el asunto C-102/87, Francia – Comisión, que se refiere a incentivos fiscales otorgados a personas físicas. El gobierno francés creó en 1983 un organismo, el *Fonds Industriel de Modernisation* (FIM), cuya misión era facilitar la financiación de las empresas industriales que realizaban inversiones materiales e inmateriales para modernizar los procedimientos de fabricación o desarrollar nuevos productos o procedimientos, para lo cual podía conceder préstamos con la garantía financiera del

⁹¹⁸ Existía otro bono denominado prima del minero, de idéntico significado, salvo que era deducible de las cuotas de seguridad social.

Estado a un tipo de interés inferior al de mercado. Los préstamos se financiaban mediante las denominadas *comptes de développement industriel* (codevi), cuentas de ahorro cuyo tipo de interés, fijado por el gobierno, era sensiblemente inferior al de mercado pero cuya retribución estaba exenta del IRPF. La Comisión dedujo que existía un elemento de ventaja en el interés preferencial con que el FIM otorgaba los préstamos, cuyo origen estaba en la exención de los rendimientos del capital obtenidos por las codevi en el IRPF, junto con la garantía del Estado. En este caso, como puede verse, se trata de una ventaja fiscal concedida directamente a las personas físicas, cuyos destinatarios son las empresas industriales⁹¹⁹.

5.2.3. Asunto plusvalías en compañías residentes en los Nuevos Estados Federados

En sede de medidas fiscales selectivas es asimismo importante el asunto 156/98, Alemania – Comisión⁹²⁰, relativo a la exención fiscal de las plusvalías obtenidas en la enajenación de determinados bienes por la reinversión en acciones emitidas por sociedades domiciliadas en los nuevos Estados federados alemanes. Como señala la Comisión en la Decisión 98/476/CE:

“La ventaja económica reside en el aumento de la demanda de participaciones en las empresas indirectamente beneficiarias del régimen con respecto a la situación jurídica que imperaba antes [...]. De este modo, aumentará el volumen de las participaciones en las empresas en cuestión o serán más favorables para estas empresas las condiciones contractuales de adquisición de participaciones (precio de la participación con respecto a su valor nominal, duración y remuneración de la participación, etc.). Por lo tanto, la medida puede ofrecer gratuitamente a las empresas indirectamente beneficiarias [...] una ventaja económica que sin esta medida pública no habrían obtenido”

5.2.4. Incentivos fiscales a la inversión colectiva en Italia

⁹¹⁹ Vid LUJA (1999) “*WTO Agreements versus the EC Fiscal Aid Regime: Impact on Direct Taxation*” pág. 217, que mantiene que de haber sido accesibles a todos los empresarios los préstamos, la ayuda no habría sido selectiva. Lo que cabe preguntarse es si lo que es ilegal es el préstamo o la desgravación, que es general. Si se considera que la ayuda ha de contemplarse en su totalidad (e.d., no puede desgajarse la ayuda de su financiación), entonces la ilegalidad se extendería a toda la medida.

⁹²⁰ Vid referencia en CAG JACOBS en GEMO, apdos 61-62

Por último, hemos de mencionar aquí la Decisión 2006/638/CE⁹²¹, relativa a determinados incentivos fiscales a la inversión colectiva en Italia. El artículo 12 del DL 269/2003 introdujo, entre otros incentivos fiscales, que el rendimiento del capital obtenido por las sociedades de inversión colectiva en valores mobiliarios especializadas en acciones de sociedades de pequeña y mediana capitalización cotizadas en un mercado regulado de la Unión Europea estaría sujeto a un impuesto del 5 %, en lugar del ordinario del 12,5 %. En el régimen fiscal italiano sobre inversiones colectivas, este impuesto se aplicaba a las instituciones de inversión colectiva sobre una base imponible que se correspondía con el aumento anual del valor diario registrado de sus activos. El impuesto gravaba así las plusvalías potenciales obtenidas por los inversores que adquirirían dichos instrumentos, por lo que la distribución ulterior del beneficio obtenido de dichas inversiones no se sujetaba a gravamen.

Para la Comisión, la medida ofrecía una ventaja indirecta a las empresas cuyas acciones estaban en manos de instrumentos de inversión especializados, porque tenía el efecto de aumentar su liquidez, al facilitarles un acceso más fácil al capital. La ventaja dependía de su estatuto de sociedad de pequeña y mediana capitalización cotizada en un mercado de valores europeo regulado y no de los resultados; ni dependía de otras condiciones o inversiones que realicen.

La sentencia del asunto T-445/05 dice, a este respecto:

127[...] procede recordar que el artículo 87 CE prohíbe las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, sin establecer distinción alguna según que las ventajas relativas a las ayudas sean concedidas de manera directa o indirecta. Así, la jurisprudencia ha admitido que una ventaja directamente concedida a determinadas personas físicas o jurídicas que no sean necesariamente empresas puede constituir una ventaja indirecta y, por ende, una ayuda de Estado para otras personas físicas o jurídicas que sean empresas (véanse, en este sentido, las sentencias del Tribunal de Justicia de 19 de septiembre de 2000, Alemania/Comisión, C-156/98, Rec. p. I-6857, apartados 22 a 35, y de 13 de junio de 2002, Países Bajos/Comisión, C-382/99, Rec. p. I-5163, apartados 38 y 60 a 66).

⁹²¹ Decisión de la Comisión de 6 de septiembre de 2005, relativa al régimen de ayudas ejecutado por Italia para determinados organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios especializados en acciones de sociedades de pequeña y mediana capitalización cotizadas en mercados regulados

143 En cualquier caso, el hecho de que la ventaja otorgada por la medida controvertida quede a veces anulada no puede por sí solo privarle de su calificación de ventaja a los efectos del artículo 87 CE, apartado 1. Basta que la medida controvertida implique un aumento de la demanda de participaciones en los instrumentos de inversión especializados, y por tanto de las comisiones de gestión y de suscripción recibidos por estos instrumentos o por las empresas que los gestionan, para que estas empresas sean favorecidas en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, abstracción hecha del requisito de selectividad. A este respecto, es irrelevante saber si el número global de todas las comisiones que estas empresas percibían antes de la adopción de la medida controvertida, teniendo en cuenta indistintamente todos los instrumentos y operaciones, aumentó o puede aumentar.

CAPITULO V

JUSTIFICACIÓN DE LAS MEDIDAS FISCALES SELECTIVAS

1. INTRODUCCION

En el capítulo III establecimos los requisitos para determinar cuándo una medida fiscal que otorga una ventaja puede ser considerada selectiva. A ello ha de hacerse una matización: una medida que cumple dichos requisitos es *a priori* selectiva. Para ser selectiva falta un requisito más: es necesario que dicha medida no esté justificada “*por la naturaleza o estructura del sistema general en que dicha medida se inserta*”. Por tanto, este requisito, que será objeto de estudio en el presente capítulo, se configura como esencial para que una medida que otorga en principio una ventaja selectiva lo sea de forma efectiva.

Pese a lo anterior, ha de señalarse que el artículo 107.1 TFUE no menciona en absoluto la naturaleza o la estructura del sistema como elemento constitutivo de una ayuda de Estado, o como justificación posible para que una ayuda de Estado sea compatible con el mercado común conforme a los arts. 107.2 y 3 del TFUE.

1.1. Antecedentes.

El concepto de justificación por la naturaleza del sistema en sede de ayudas de Estado lo introdujo la jurisprudencia comunitaria, en el asunto Italia – Comisión¹, en cuya sentencia el TJUE abordó la consideración como ayuda de Estado de una reducción de cargas sociales en la industria textil.

El asunto se refería a una Ley italiana, de 1 de diciembre de 1971, cuyo artículo 20 otorgaba a las empresas textiles, durante un período de tres años, una reducción del 10 al 15% en el tipo de las cotizaciones que debían pagar en concepto de asignaciones

¹ As. 173/73, Italia – Comisión, STJCE de 2 de julio de 1974

familiares. La razón de dicha medida estaba en que, al tener dicho sector una elevada proporción de mano de obra femenina, las cotizaciones de dicha industria a la Seguridad Social – en la que todos los empleados cotizaban – sobrepasaban las prestaciones percibidas por los empleados – ya que sólo las percibía el cabeza de familia. El objeto del artículo 20 era reducir el desequilibrio entre las cargas que gravaban a la industria textil y las asumidas por otros sectores de la industria italiana. Es decir, el argumento es que al cotizar más las empresas textiles que las prestaciones recibidas por sus empleados – es decir, al ser aportantes netas al sistema de seguridad social – aquéllas se hallaban en desventaja respecto al resto de sectores, debiendo restablecerse el equilibrio mediante la reducción de cotizaciones.

Para el TJUE dicha situación – que, por otra parte se da en otras empresas, como en el sector electrónico – no supone que las empresas del sector sufran una desventaja específica. La conclusión del TJUE fue que:

“la exoneración parcial de las cargas sociales en concepto de asignación familiar que recaen sobre los empresarios del sector textil es una medida que implica una exención parcial a favor de las empresas de un sector industrial determinado de las cargas económicas que derivan de la aplicación normal del régimen general de previsión, sin que tal exención encuentre justificación en la naturaleza o en la estructura del aludido régimen”.

Pese a la redacción, el TJUE no explicó por qué la exención no encontraba justificación en dicha naturaleza o en dicha estructura del régimen, ni en qué consistían estos conceptos, por lo que se ha considerado que dicho párrafo se introdujo más como una cláusula de estilo, o como un *obiter dictum* que como *ratio decidendi*².

Más en particular, como señalan WOUTERS y VAN HEES³, en un principio la jurisprudencia consideró que se trataba de un criterio operativo presentado por los

² WOUTERS & VAN HEES (2001) “*Les règles communautaires en matière d'aides d'État et la fiscalité directe: quelques observations critiques*”, pág 651; v.t. ALGUACIL MARI (2011) “*Fiscalidad de cooperativas y ayudas de Estado: parámetros para una reforma*”, pág 65 ; MICHEAU (2008) “*Tax selectivity in State aid review: a debatable case practice*”, pág. 278

³ WOUTERS & VAN HEES (2001) “*Les règles communautaires...*”, pág 665 - 666

Abogados Generales para facilitar la distinción entre medidas específicas y medidas generales, y clarificar así los contornos del criterio de selectividad, como sucedió en los asuntos Sloman Neptun⁴, Kirsammer-Hack⁵ y Viscido⁶, en los cuales se introdujo dicho criterio, pero no se hizo uso de él, ya que el TJUE concluyó que la ausencia de ayuda de Estado se debe a no tratarse de medidas “*otorgadas por el Estado o mediante fondos estatales*”⁷, y no a que la medida no fuera selectiva por estar justificada.

Tras dicha primera sentencia, el TJUE olvidó esta cláusula, hasta que de nuevo fue aplicada en el asunto Maribel bis/ter⁸, a partir del cual la jurisprudencia ha recurrido a ella sistemáticamente, ahora ya dotando de contenido la misma. En la actualidad esta justificación está ahora firmemente establecida como un último paso del test de selectividad⁹. En efecto, el apartado 16 de la Comunicación de la Comisión de 1998 establece que para establecer si la medida es selectiva se ha de determinar, en primer lugar, el benchmark o régimen común aplicable, tras lo cual

“debe examinarse si la excepción a este régimen o las diferencias en el mismo están justificadas «por la naturaleza o la estructura del sistema» fiscal”.

La medida derogatoria, por tanto, no cabe calificarse como selectiva si dicha excepción está justificada por la naturaleza o estructura del sistema fiscal. La justificación actúa así como un filtro para separar las medidas realmente selectivas de aquéllas que tan sólo lo son en apariencia.

⁴ As.C-072/91, Sloman Neptun - Bodo Ziesemer. STJCE 17/03/1993

⁵ As. C-189/91, Petra Kirsammer - Hack - Nurhan Sidal. STJCE 30/11/1993

⁶ As. C-052/97 Epifanio Viscido - Ente Poste Italiane STJCE 7/05/1998

⁷ Más en particular, señalan WOUTERS y VAN HEES (nota al pie 77 pág 666, *op.cit.*), en Sloman Neptun, y también en Kirsammer-Hack, aunque en menor medida, el TJ parece implícitamente hacer suya la noción de “naturaleza o estructura del sistema”, si bien sólo para apreciar si las condiciones de existencia de una ayuda se cumplen, y no como base de justificación.

⁸ As. C-75/97, Maribel bis/ter, apdos 32-39

⁹ DRABBE (2012) “*The Test of Selectivity in State Aid Litigation: The Relevance of Drawing Internal and External Comparisons to Identify the Reference Framework*”, pág. 101

1.2. Fundamento

La doctrina ha destacado el papel esencial de la justificación por la naturaleza del sistema.

Para DI BUCCI¹⁰, su fundamente se encuentra en distinguir las ventajas reales de las meramente aparentes, que están de hecho justificadas por las características intrínsecas del sistema fiscal.

ROSSI-MACCANICO¹¹, por su parte, señala que el TJUE interpreta la justificación por la naturaleza del sistema como un contrapeso necesario para evitar conflictos entre las prerrogativas comunitarias en ayudas de Estado y la autonomía nacional en materia de fiscalidad. Para este autor¹², el alcance natural de la justificación por la naturaleza del sistema fiscal es distinguir entre medidas fiscales generales y específicas¹³.

Por fin, MICHEAU¹⁴ dice que la noción de justificación se introdujo y desarrolló como contrapeso frente al estricto enfoque del *derogation test* adoptado tanto por la Comisión como por el TJUE para evaluar la selectividad. De aquí que la justificación por la lógica del sistema fiscal esté sujeta a un análisis *in concreto*, mientras que la

¹⁰ DI BUCCI (2006) “*Direct Taxation. State Aid in form of Fiscal Measures*”, pág. 82: “*The case law explains that the objectives of the measures are not relevant; what matters is whether the apparent exception is actually in line with the internal logic of the measure*”

¹¹ ROSSI-MACCANICO (2007) “*State Aid Review of Business Tax Measures – Proposals for State Aid Control of Direct Business Tax Measures*”, pág. 217; *ibid* “*Commentary of State Aid Review of Multinational Tax Regimes*”, pág. 26: “*This justification clause, since its first enunciation by the Court, has created major uncertainties. While the Court devised the clause as a necessary buffer to avoid conflicts between State aid and taxation, the Commission has restricted the justification’s scope to contemplate only the ‘inherent nature of the tax system’, shifting onto Member States the burden of proof to provide such justification*”.

¹² ROSSI-MACCANICO (2007) “*The specificity criterion in fiscal aid review: proposals for state aid control of direct business tax measures*”, pág. 94

¹³ Es decir, como veremos *infra*, las medidas fiscales que otorgan una ventaja que se justifica por la lógica del sistema serían medidas generales, y no específicas.

¹⁴ MICHEAU (2008) “*Tax selectivity in State aid review: a debatable case practice*”, pág. 282

selectividad se evalúa sobre la base del *derogation test*, – así como por la teoría de los efectos, habría que añadir – que se aplica *in abstracto*. Por tanto, ha de evaluarse caso por caso.

1.3. Críticas.

Este carácter necesario, sin embargo, no ha estado exento de críticas, dirigidas tanto a la falta de previsión normativa; como a la indefinición de los conceptos manejados; como, en fin, a la dificultad en la aplicación del criterio.

1.3.1. Falta de previsión normativa.

En primer lugar, respecto a la falta de previsión normativa, para MICHEAU¹⁵ la justificación de una medida fiscal es cuestionable a la luz del art. 87 del TCE, ya que la redacción de este artículo no menciona ninguna justificación posible, y aunque el TCE permite derogaciones específicas en los arts. 87.2 y 3, no contempla ninguna justificación de otro tipo. Por tanto, aceptar una justificación adicional como argumento válido puede ir más allá de las previsiones del TCE.

También SUTTER¹⁶ dice que los “principios inherentes” no están plasmados en disposiciones legales, por lo que no cabe conocer su alcance o su contenido exacto, de forma que no tienen valor como argumentos legales¹⁷.

1.3.2. Indefinición del concepto

La doctrina cuestiona, igualmente, la indefinición del concepto, y de los elementos que lo componen.

¹⁵ MICHEAU (2008) “*Tax selectivity in State aid review: a debatable case practice*”, pág. 280

¹⁶ SUTTER (2001) “*The Adria Wien Pipeline case and the State Aid provisions of the EC Treaty in tax matters*”, pág. 242

¹⁷ De hecho, dice SUTTER, la Comisión no ha revelado en la Comunicación cómo examinar si una excepción deriva de un principio rector o no; en lugar de ello, ha hecho una lista de ejemplos que pueden adecuarse a “la naturaleza o esquema general del sistema fiscal”.

Así, el Abogado General GEELHOED dice que se trata de un concepto amorfo¹⁸.

GOLFINOPOULOS¹⁹ dice que las expresiones “naturaleza del esquema”, así como “esquema general”, “lógica”, ó “características y estructura general” de un sistema se usan de forma indistinta.

DI BUCCI²⁰ califica de “oscura redacción” a la expresión.

KURCZ y VALLINDAS²¹ dicen que esta justificación, aun teniendo una larga historia, y ser aplicada frecuentemente por la Comisión y el TJUE, sigue siendo un concepto amorfo²² que parece confundir la definición objetiva de ayuda y la justificación por una ventaja selectiva. Su utilización, señalan, es innecesaria en muchos casos, ya que ha de examinarse ante todo si las empresas están o no en la misma situación a la luz de los objetivos perseguidos por la medida en cuestión, lo que en caso negativo llevaría a la inexistencia de selectividad. Sin embargo, el TJUE prefiere calificar las medidas como generales si su selectividad está justificada por la naturaleza o la estructura del sistema incluso en los casos en que las empresas no estarían en la misma situación²³.

1.3.3. Aplicación

Por último, las críticas se han dirigido también a su aplicación.

¹⁸ Conclusiones del Abogado General GEELHOED As. C-88/03, Portugal – Comisión (Azores), aptdo 62: “62.[...] Indeed, the definition of aid already includes an (as yet) amorphous concept, namely that of justification on the basis of the ‘nature and economy of the system’”.

¹⁹ GOLFINOPOULOS, Christos (2003) “Concept of selectivity criterion in state aid control definition following the Adria-Wien judgement. Measures justified by the ‘nature or general scheme of a system’”, pág 547, nota 18

²⁰ Di BUCCI, Vittorio (2006) “Direct Taxation...” *op.cit.* pág. 82

²¹ KURCZ & VALLINDAS (2008) “Can general measures be...selective? Some thoughts on the interpretation of a state aid definition”, págs. 164-165

²² Referencia al AG GEELHOED en As. C-88/03, aptdo 62

²³ Págs. 173 y 178 y siguientes

ARHOLD²⁴ dice que el significado preciso de los términos '*nature and general scheme*' no ha sido todavía establecido y puede variar caso a caso, por lo que en cada caso individual tanto la Comisión como los Tribunales deciden con amplia discrecionalidad si las diferenciaciones en una estructura fiscal son necesarias para su funcionamiento o si de hecho otorgan beneficios específicos para determinadas empresas o sectores.

HANCHER²⁵ dice que el denominado "test de la lógica del sistema" es difícil de aplicar, y hasta cierto punto su aplicación parecería contradecir el enfoque clásico de la definición de ayuda de Estado basada en los efectos²⁶.

WOUTERS y VAN HEES²⁷, por último, dicen que resulta evidente que el recurso sistemático efectuado por la jurisprudencia comunitaria y la práctica de la Comisión a la noción vaga de naturaleza o estructura del sistema atenta contra la seguridad jurídica de los Estados Miembros y de las empresas. Consecuentemente, es igualmente evidente que el recurso a esta noción afecta a los poderes de control de la Comisión, ya que si los Estados Miembros no notifican las medidas fiscales por el motivo que las creen justificadas por la naturaleza o la estructura del sistema, no cabe ninguna duda que el control de la Comisión, que dependerá esencialmente de las denuncias de terceros, no será facilitado.

²⁴ ARHOLD (2007) "*The Case Law of the European Court of Justice and the Court of First Instance on State Aids in 2006/2007*" pág. 170, nota a pie de página 122

²⁵ HANCHER, Leigh (2006) "*The general framework*", pág. 59

²⁶ En este sentido, vid MORENO GONZÁLEZ (2006) "*Tendencias recientes de la jurisprudencia comunitaria en materia de ayudas de Estado de naturaleza tributaria*", pág 861, que comenta la sentencia del TJ en el As. Gil Insurance (C-308/01), en el que el TJ presta más atención a la medida controvertida (evitar el *value shifting*, comportamiento elusivos mediante el manejo de los tipos impositivos del IVA y del IPT) que a sus efectos, cuando, como hemos visto anteriormente, la calificación de una medida como ayuda de Estado atiende a los efectos que ésta produce y no a su finalidad.

²⁷ WOUTERS & VAN HEES (2001) "*Les règles communautaires...* ", pág 670

2. CONCEPTO Y ELEMENTOS

La definición que proponemos de la expresión “justificación por la naturaleza del sistema” es la rectificación del juicio apriorístico de ventaja selectiva formado de una medida fiscal, debido a la concurrencia de una causa derivada, bien de los principios inherentes que configuran el sistema fiscal del Estado miembro; bien de la naturaleza y objetivos del esquema fiscal al que pertenece la medida, habida cuenta de aquellos principios.

La Comunicación de 1998²⁸, en su apartado 16, dice:

“16. Para aplicar el apartado 1 del artículo 92 a una medida fiscal, resulta especialmente pertinente el hecho de que esta medida establezca una excepción a la aplicación del sistema fiscal a favor de determinadas empresas del Estado miembro. Por lo tanto, conviene determinar, en primer lugar, el régimen común aplicable. A continuación, debe examinarse si la excepción a este régimen o las diferencias en el mismo están justificadas «por la naturaleza o la estructura del sistema» fiscal, es decir, si derivan directamente de los principios fundadores o directivos del sistema fiscal del Estado miembro en cuestión. De no ser así, serían constitutivas de ayuda estatal”.

Lo que ha de completarse con el apartado 26:

26. Se ha de distinguir, por una parte, entre los objetivos asignados a un determinado régimen fiscal, a los cuales es ajeno – en particular, los objetivos sociales o regionales – y, por otra, los objetivos inherentes al propio sistema fiscal.

El apartado 16 de la Comunicación de 1998 establece el denominado *two step test*, con el que la jurisprudencia evalúa la existencia de selectividad²⁹. En él se considera la “justificación por la naturaleza o la estructura del sistema” como un último paso del test de selectividad: ante una medida aparentemente selectiva, ha de excluirse la

²⁸ Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, de 20 de diciembre de 1998 (98/C 384/03)

²⁹ Vid infra. Actualmente la jurisprudencia del TG así como el TJUE han introducido el denominado *three step test*, que veremos posteriormente.

posibilidad de que la excepción se encuentre justificada, pese a su apariencia.

El postulado básico es que una medida a priori selectiva puede estar justificada “*por la naturaleza o la estructura del sistema fiscal*”, lo que sucede si la medida derogatoria (la excepción) “*deriva directamente de los principios fundadores o directivos del sistema fiscal*”. De esta forma, el centro de la justificación gravita sobre tales principios, que por un lado determinan la naturaleza y la estructura del sistema fiscal, y, consecuentemente, justifican la excepción de la medida aparentemente selectiva.

Por otro lado, la Comunicación de 1998 distingue entre sistema fiscal y régimen fiscal, predicando que cada uno de ellos tiene sus propios objetivos. El sistema fiscal tiene objetivos propios, intrínsecos o inherentes a éste; en tanto que los objetivos del régimen fiscal son extrínsecos a aquél.

Si se examinan los diversos pronunciamientos, así como la Comunicación de la Comisión, y las Decisiones de ésta, podemos encontrar que habla de la “naturaleza” o la “estructura” del “sistema”; de los “principios” del sistema fiscal – principios “inherentes”, “fundadores”, “directivos”, “rectores”... –, que determinan su “naturaleza”; la “estructura general” del sistema, y la “lógica interna” del sistema. Además de ello, se habla de “esquema fiscal” y de “medida fiscal”. Por otro lado, se habla de objetivos “intrínsecos” y “extrínsecos” al sistema.

En mi opinión, procede establecer, por tanto, las siguientes precisiones, que se tendrán en cuenta en la exposición que sigue.

2.1. Naturaleza y estructura del sistema

En primer lugar, encontramos la expresión “naturaleza y estructura del sistema”.

Estos tres términos se definen en el diccionario de la Real Academia como sigue:

- por un lado, el término “naturaleza”, como “*1. f. Esencia y propiedad característica de cada ser*”;
- por “estructura” entiende el diccionario: “*1. f. Distribución y orden de las*

partes importantes de un edificio. 2. f. Distribución de las partes del cuerpo o de otra cosa. 3. f. Distribución y orden con que está compuesta una obra de ingenio, como un poema, una historia, etc.”. Ha de señalarse que en las traducciones al español este término aparece como “economía”³⁰

- por último, el término “sistema”, se define como: “1. m. Conjunto de reglas o principios sobre una materia racionalmente enlazados entre sí 2. m. Conjunto de cosas que relacionadas entre sí ordenadamente contribuyen a determinado objeto”.

Empezando por este último término, la Comunicación, cuando hace referencia al “sistema” se refiere al sistema fiscal³¹, al cual serían aplicables las dos acepciones del término: por un lado, en cuanto conjunto armónico y sistemático de figuras tributarias, que contribuyen a determinado objetivo, junto con el conjunto normativo que las regula y los principios que inspiran su configuración.

³⁰ La traducción correcta es “naturaleza o estructura”, si bien en las traducciones al español de los documentos comunitarios se habla de “economía” del régimen, lo que es una traducción en mi opinión incorrecta del francés. Así, en la versión francesa, se dice “naturaleza o economía del sistema” (pto. 33):

*33 Attendu qu'il faut conclure que le dégrèvement partiel des charges sociales a titre d'allocation familiale incombant aux employeurs dans le secteur textile est une mesure destinée à exempter partiellement les entreprises d'un secteur industriel particulier des charges pécuniaires découlant de l'application normale du système général de prévoyance sociale, **sans que cette exemption se justifie par la nature ou l'économie de ce système;***

En francés, la palabra *économie* tiene dos significados: uno de ellos, el corriente (ahorro; sistema económico...). El segundo, según el diccionario Larousse “*Organisation des différentes parties d'un ensemble (SYN: structure)*”. Ésta y no otro es el sentido que ha de adoptarse, e.d., “justificación por la naturaleza o la estructura de este sistema”.

La versión auténtica italiana dice lo siguiente:

*Si deve concludere che il parziale sgravio degli oneri sociali per assegni familiari a carico dei datori di lavoro del settore tessile è un provvedimento inteso ad alleviare in parte, a favore delle imprese di un particolare settore industriale, gli oneri pecuniari derivanti dalla normale applicazione del sistema generale di previdenza sociale, **senza che l'esonero sia giustificato dalla natura o dalla struttura di tale sistema**”.* Es decir, estructura del sistema, no economía del sistema.

³¹ También se denomina “régimen general”

La “naturaleza” del sistema fiscal aludiría a los rasgos propios diferenciales que caracterizan o configuran al sistema fiscal particular del Estado Miembro; y por “estructura” se alude a la distribución y organización de una cosa, lo aquí sería la distribución y organización del sistema fiscal. Como vemos, la expresión es omnicomprendensiva, y se refiere tanto a los principios impositivos propios que definen el sistema fiscal, como a la plasmación de dichos principios en las diferentes figuras tributarias, junto con la normativa general y especial del mismo.

Como conceptos contrapuestos se habla de “sistema”, y de “esquema”. Frente al sistema fiscal encontramos lo que la jurisprudencia denomina “esquema fiscal”, “estructura fiscal”, “régimen fiscal” o “medida” fiscal. Los dos primeros estarían constituidos por un subconjunto de figuras impositivas que definen un régimen fiscal autónomo. Una medida fiscal, por último, sería un término amplio que abarcaría desde una figura impositiva nueva a una modificación parcial de una figura existente: la medida fiscal es, en nuestro concepto, el término empleado para definir el elemento portador de la ventaja selectiva, y cuya referencia es por tanto relativa. Por consiguiente, la relación entre el “sistema”; el “esquema” o “estructura”, y la “medida” es la relación del todo a la parte.

2.2. Principios impositivos

En segundo lugar, procede hablar de los principios impositivos, que como la Comunicación de 1998 dice, definen la naturaleza y la estructura del sistema fiscal. En la Comunicación se habla de los principios “fundadores o directivos” del sistema fiscal, y en la jurisprudencia de principios inherentes al mismo.

Para VALLE SÁNCHEZ³² la creación o modificación de los impuestos debe respetar un conjunto de criterios generales que se refieren como principios de la imposición, y cuyo cumplimiento global por un sistema impositivo definiría un cuadro “ideal” de imposición, al margen del grado de plasmación real en la legislación fiscal de los países concretos. El análisis de los principios impositivos se inscribe, pues, en un

³² VALLE SÁNCHEZ (2001) “Una nota sobre los principios impositivos en perspectiva histórica”, págs. 44 - 47

enfoque normativo que busca un tipo ideal de imposición. Tradicionalmente, los principios de la imposición suelen hacer referencia al sistema impositivo como tal, pero nada se opone a que puedan adaptarse a figuras impositivas concretas que, con cierta frecuencia, se analizan por los expertos para ver en qué medida se adecúan o no a las exigencias de los principios establecidos.

Un breve excursio histórico general por los principios impositivos nos llevaría a comenzar por las aportaciones de Von JUSTI en el siglo XVII³³ y de Adam SMITH en el XVIII³⁴. En el siglo XIX han de destacarse David RICARDO³⁵; John STUART MILL³⁶; y especialmente Adolfo WAGNER, que sistematizó y resumió el panorama existente de los principios impositivos³⁷. Por último, ya en la actualidad, ocupa un

³³ VON JUSTI (1677) formula seis principios: 1º) procurar que los impuestos se paguen con la mejor disposición por los contribuyentes, si es posible de forma voluntaria; 2º) los impuestos no deben ser opresivos sobre la industria ni el comercio, ni deben impedir el ejercicio de una libertad razonable de la conducta humana; 3º) los impuestos deben ser equitativos; 4º) deben ser, también, seguros y concretos, gravando las bases a tenor de las cuales los impuestos podrán ser recaudados con seguridad y rapidez, evitando el fraude y la ocultación; 5º) deben establecerse de forma que se reduzca lo más posible el número de recaudadores; y 6º) los pagos impositivos deben exigirse dando al contribuyente la mayor facilidad posible, realizándose el pago en la época más conveniente para el mismo.

³⁴ ADAM SMITH (1776) establece en su obra *“Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las Naciones”* (1776) las cuatro reglas de la imposición: economicidad, certeza, comodidad y justicia.

³⁵ RICARDO (1815) profunda en el principio de neutralidad impositiva – formulado ya por Sir William PETTI (1677) – es decir, que los impuestos no alteren el crecimiento económico, lo que le lleva a defender el gravamen sobre la renta de la tierra, y a condenar los gravámenes sobre las rentas del capital.

³⁶ STUART MILL (1871), con una contribución importante sobre la equidad en la imposición, que sin embargo le llevaría a criticar duramente la progresividad impositiva.

³⁷ WAGNER (1890) establece nueve principios impositivos, agrupados en cuatro categorías: a) Principios financieros, que agrupa los principios de suficiencia (recaudación adecuada a las necesidades) y flexibilidad impositiva; b) Principios económicos, que son dos para WAGNER: la elección de las fuentes correctas de la imposición, con especial consideración de si los impuestos deben ser establecidos sobre la renta, individual y nacional, o sobre la riqueza (capital), así como si debe distinguirse, y con qué extensión, entre los intereses del individuo y de la economía nacional, y la elección de la clase de impuesto, a la luz de los efectos de cada tipo de gravamen sobre los contribuyentes y examen general del problema de la traslación; c) Principios de Justicia o distribución equitativa de los impuestos, que agrupa los de universalidad e igualdad de la imposición; d) Por último, los Principios relativos a la Administración impositiva (principios de eficacia administrativa

lugar preeminente la obra del profesor Fritz NEUMARK³⁸,

NEUMARK define los principios de la imposición como los *“postulados fiscales que hay que exigir a una política fiscal justa y a la vez económicamente racional, de acuerdo con las instituciones e ideologías hoy dominantes en las economías occidentales desarrolladas, en los ámbitos político, económico y social”*³⁹. La metodología seguida por NEUMARK parte de obtener los fines a los que los tributos han de servir, a cuyo servicio se encuentran los principios impositivos, los cuales pueden agruparse en categorías lógicas, y de los cuales se derivan un conjunto de exigencias impositivas que sirven de pauta para configurar un sistema tributario ideal o racional de referencia para la evaluación de los sistemas tributarios reales. Este análisis es dinámico, se concibe en unas coordenadas de espacio (las sociedades occidentales desarrolladas del área CEE) y tiempo (finales del siglo XX, cuando NEUMARK escribe), y es fruto de una evolución histórica cambiante, ya que depende de las finalidades que se asignen en cada período al sistema fiscal.

NEUMARK distingue cinco fines en el sistema fiscal: un fin ético – la justicia –; tres fines económicos – la eficacia en la asignación de recursos, la estabilidad y el desarrollo económico –; y un objetivo operativo – la eficacia operativa o técnica. De estos fines derivan los dieciocho principios que NEUMARK atribuye a la imposición, de los cuales, como hemos señalado, se derivan una serie de exigencias impositivas⁴⁰.

En primer lugar, tenemos los que NEUMARK denomina principios político-sociales

del sistema impositivo), que para WAGNER son tres: principio de certeza o de determinación del impuesto; principio de conveniencia o comodidad; y principio de economicidad, e.d., esforzarse en asegurar el coste más bajo de recaudación.

³⁸ NEUMARK (1973) *“Principios de la Imposición”*, pág. 12 (reedición del IEF de 1994)

³⁹ En el mismo sentido, FUENTES QUINTANA [(1964) *“Las exigencias de un sistema impositivo ideal y los impuestos de España”*, pág. 41] los define como “Principios a los que corresponde el efectivo reparto de la carga tributaria, principios que señalan y limitan el papel de cada gravamen y el propio y general de la imposición dentro de la vida económica y social de un país”.

⁴⁰ Como hemos dicho, la finalidad del estudio de los principios impositivos es la configuración de un sistema tributario ideal, que se derive de los principios impositivos, a través de las exigencias impositivas que éstos establezcan. Toda vez que esta finalidad queda fuera del alcance de este trabajo, nos limitaremos a exponer la formulación de los principios impositivos.

de la imposición, cuyo papel es el de *“distribuir los tributos entre las distintas economías individuales, de manera que el reparto del gravamen resulte satisfactorio bajo el punto de vista ético”*⁴¹. De los cuatro principios que lo componen – generalidad⁴², igualdad⁴³, proporcionalidad ó capacidad de pago⁴⁴, y redistribución⁴⁵ – el centro lo ocupa el principio de capacidad de pago, que fija el criterio para el reparto de la imposición.

En segundo lugar se encuentran los principios presupuestario-fiscales de suficiencia y capacidad de incrementación⁴⁶, cuyo objetivo es que el sistema fiscal pueda cubrir los gastos públicos, para conseguir la estabilidad económica.

Los principios político-económicos, en tercer lugar, atienden al cumplimiento de los tres fines de esta naturaleza: la eficacia en la asignación de recursos, la estabilidad y el desarrollo económico. NEUMARK establece aquí los principios siguientes: evitar el dirigismo fiscal⁴⁷; minimización de la intervención tributaria en la esfera privada y

⁴¹ FUENTES QUINTANA (1974) *“Introducción”* a la obra de NEUMARK, *“Principios de la Imposición”*, pág. XXVI

⁴² Por el principio de generalidad, *“todas las personas naturales y jurídicas con capacidad de pago y que incurran en el hecho imponible de cualquier impuesto deben estar sometidas a gravamen, sin que se tengan en cuenta criterios extraeconómicos”*

⁴³ En base al cual, *“las personas en situación igual han de recibir el mismo trato impositivo, debiendo concederse un trato tributario desigual a las personas que se encuentran en situaciones diferentes”*

⁴⁴ Por el principio de proporcionalidad *“las relaciones entre las cargas tributarias, imputables en conjunto a los individuos, deben reflejar la relación existente entre sus capacidades personales de pago. De esta forma, los pagos tributarios serán igualmente onerosos en términos relativos”*

⁴⁵ Que establece que *“El sistema impositivo debe estar estructurado de forma que la carga fiscal sea progresiva, contribuyendo a una redistribución de la renta y la riqueza, es decir, a disminuir la desigualdad primaria que origina el mecanismo de mercado, conforme a los valores dominantes de justicia distributiva de la sociedad”*

⁴⁶ El principio de suficiencia se formula como *“Los ingresos fiscales deben permitir la cobertura duradera de los gastos que deben financiar en el conjunto de las administraciones públicas”*, en cuanto al principio de capacidad de incrementación, *“El sistema impositivo debe ser capaz mediante medidas jurídico-fiscales de proporcionar a corto plazo los recursos necesarios para la cobertura de necesidades adicionales superiores a la media usual”*

⁴⁷ *“Evitar que, mediante medidas impositivas asistemáticas y fragmentarias, se favorezca a determinados sectores, alterando la economía de mercado en sus fundamentos, utilizando instrumentos poco acordes con el funcionamiento de ese sistema y, en consecuencia, con efectos poco deseables para la economía nacional”*

en la libre disponibilidad económica⁴⁸; evitar distorsiones a la competencia y favorecerla⁴⁹; flexibilidad activa o discrecional⁵⁰; flexibilidad automática (pasiva o incorporada)⁵¹; y, por último, favorecer el desarrollo económico⁵².

Por último, el cuadro lógico de la imposición lo cierran seis principios técnico – tributarios, que responden a la finalidad de asegurar la eficacia técnica u operativa del sistema tributario. Se trata de los principios de congruencia y sistematización⁵³; transparencia fiscal⁵⁴; factibilidad⁵⁵; continuidad⁵⁶; economicidad⁵⁷ y comodidad⁵⁸.

⁴⁸ “Los impuestos deben minimizar las intromisiones en la esfera privada y personal de los sujetos y restringir lo menos posible la libertad económica. Este principio debe, sin embargo, subordinarse a los principios presupuestario-fiscales, de justicia, y político-económicos de rango superior”

⁴⁹ “Los impuestos no deben interferir con el mecanismo de la competencia del mercado. Antes bien, deben contribuir a acercar el comportamiento real de los mercados hacia el modelo de competencia perfecta”

⁵⁰ “La estructura, los procedimientos y las normas impositivas deben permitir la utilización discrecional ad hoc de los impuestos, dentro de la política de estabilización”

⁵¹ “El sistema tributario debe contribuir, por su estructura y diseño, aun en el supuesto de que la norma tributaria no varíe, a amortiguar las fluctuaciones de la actividad económica a corto plazo sin dañar el crecimiento a largo plazo”

⁵² “Los impuestos no deben frenar el crecimiento. Por el contrario, deben incentivar que la tasa de crecimiento efectiva se acerque a su valor potencial”

⁵³ “Las medidas tributarias deben atender equilibradamente a los diferentes objetivos de la política fiscal, y no deben ofrecer huecos ni contradicciones en su composición y estructura”

⁵⁴ “Las normas tributarias han de ser inteligibles, de forma que los contribuyentes puedan conocer con certeza, y sin estar sometidos a la arbitrariedad de los administradores, sus obligaciones impositivas”

⁵⁵ “Los impuestos deben responder, en su diseño y pretensiones, a los valores de un ciudadano medio, de forma que sean comprensibles para él – lo que ayudará a su practicabilidad – y respetuosos con las atribuciones de los órganos encargados de su exacción, recaudación y control, lo que facilita su aplicabilidad”

⁵⁶ “Las normas que regulan la imposición no deben cambiarse con frecuencia, salvo que se opongan a otros principios básicos. Las reformas fiscales deben ser generales y sistemáticas”

⁵⁷ “La estructura del Sistema Tributario y la composición de sus elementos deben realizarse de tal forma que los gastos que ocasionen a la Administración o a los contribuyentes la gestión, recaudación e inspección no sobrepasen el mínimo imprescindible para alcanzar los principios político-económicos y político-sociales de la imposición”

⁵⁸ “El contribuyente debe disfrutar de todas las facilidades posibles para cumplir con sus obligaciones fiscales”

Tras esta introducción histórica hemos de decir que ni la jurisprudencia del TJUE ni la Comisión han definido qué se entiende por principios impositivos, si bien esta última, en la Comunicación de 1998 ha enumerado los que considera relevantes en sede de ayudas de Estado, y la jurisprudencia, por su parte, ha ido completando. En la Comunicación se habla tan sólo de seis principios, si bien no explícitamente, sino de forma asistemática a lo largo del articulado.

Brevemente, puesto que será objeto de desarrollo en otro apartado de este mismo capítulo, podemos decir que los principios impositivos que se deducen de la Comunicación de 1998 son los siguientes:

1. En primer lugar, la consideración del principio de capacidad de pago se deriva del apartado 13 – cuando se refiere a las medidas de pura técnica fiscal – así como en los apartados 24 y, especialmente el 25, en este último referido a las situaciones que no revelan capacidad contributiva.
2. El principio de igualdad se deriva del apartado 27, referido a la posibilidad de justificar las medidas selectivas por la existencia de diferencias objetivas entre los contribuyentes.
3. El principio de redistribución se deriva del apartado 24 de la Comunicación, que justifica la progresividad de un baremo impositivo por la lógica redistributiva del impuesto, así como del artículo 27, que establece una similitud respecto de los regímenes a forfait.
4. El principio de eficacia en la recaudación, que se deduce de los apartados 24 – cuando, *contrario sensu*, se refiere a la optimización de la recaudación; así como del apartado 27
5. Por último, cabe mencionar el principio de neutralidad, si bien la Comunicación lo menciona entre los objetivos. El apartado 26 dice que las empresas deben pagar el impuesto una sola vez, de donde se deduce el tratamiento de la doble imposición jurídica.

2.3. Objetivos del sistema fiscal

Por último, procede hablar de los objetivos del sistema fiscal. Para ello traemos a colación el apartado 26 de la Comunicación de 1998.

26. Se ha de distinguir, por una parte, entre los objetivos asignados a un determinado régimen fiscal, a los cuales es ajeno – en particular, los objetivos sociales o regionales – y, por otra, los objetivos inherentes al propio sistema fiscal. Su razón de ser es obtener ingresos para financiar los gastos del Estado

La Comunicación distingue entre sistema fiscal y régimen fiscal, y objetivos de un régimen fiscal y objetivos inherentes al sistema fiscal.

La interpretación de este apartado es aparentemente un poco problemática. En primer lugar, la primera frase parece estar mal construida. ¿Cuál es el sujeto de “ajeno”? ¿El régimen fiscal? Si es así, la interpretación sería que el régimen fiscal es ajeno a los objetivos que se le asignan, lo que no parece tener mucho sentido. Por otro lado, habla de objetivos inherentes al propio sistema fiscal. A continuación dice “su razón de ser”. ¿Se refiere a la razón de ser de los objetivos del sistema fiscal o la razón de ser del sistema fiscal? En caso de ser esta última, ¿es la única razón de ser?

Las versiones inglesa y francesa son exactamente iguales: hablan de objetivos externos y de objetivos inherentes.

26. A distinction must be made between, on the one hand, the external objectives assigned to a particular tax scheme (in particular, social or regional objectives) and, on the other, the objectives which are inherent in the tax system itself. The whole purpose of the tax system is to collect revenue to finance State expenditure

26. Une distinction doit être établie entre, d'une part, les objectifs assignés à un régime fiscal particulier et qui lui sont extérieurs - notamment des buts sociaux ou régionaux - et, d'autre part, les objectifs inhérents au système fiscal lui-même. La raison d'être du système fiscal est de collecter des recettes destinées à financer les dépenses de l'État

Creo que sigue sin aclararse bien cuando dice que los objetivos externos, si lo son de un sistema fiscal o del régimen fiscal particular.

En mi opinión, lo que quiere decirse aquí es lo siguiente: por un lado hay que diferenciar entre el sistema fiscal general y un régimen fiscal particular, o

determinado, que en todo caso formará parte del sistema fiscal (se integra en el sistema fiscal). Respecto de los objetivos a que alude el párrafo, podemos distinguir entre objetivos esenciales al sistema fiscal – e.d., intrínsecos – y objetivos no esenciales al mismo, e.d., externos o extrínsecos al mismo, que son objetivos de las figuras que componen el sistema fiscal. Mientras los primeros pueden justificar la medida selectiva a priori, los segundos serían sólo relevantes para la compatibilidad de la ayuda.

Ahora bien, en la sentencia Azores se reproduce el apartado anterior, pero con un importante matiz, ya que se sustituye el término “objetivos inherentes” por “mecanismos inherentes”. El apartado 81 de la sentencia, en su traducción literal de la versión auténtica portuguesa, dice:

81. Una medida que establece una excepción a la aplicación del sistema fiscal general puede ser justificada por la naturaleza y por la estructura general del sistema fiscal si el Estado miembro de que se trate puede demostrar que dicha medida se deriva directamente de los principios fundadores o rectores de su sistema fiscal. A este respecto, debe distinguirse entre, por un lado, los objetivos de un determinado régimen fiscal, que le sean externos, y, por otro, los mecanismos inherentes al propio sistema fiscal, que sean necesarios para la consecución de tales objetivos .

La interpretación que en mi opinión cabría sostener es que la Comunicación distingue entre el sistema fiscal en cuanto conjunto cohesionado de figuras tributarias, cuya razón de ser es obtener ingresos para financiar los gastos públicos – y que como tal tiene una serie de principios inherentes como tal sistema – y las figuras impositivas individuales, que no tienen principios intrínsecos como tales – lo son del sistema fiscal en su conjunto – pero que sí tienen objetivos, a través de los que se despliega la política fiscal.

Estos objetivos, en principio, al ser externos o ajenos al sistema fiscal en su conjunto⁵⁹ – e.d., se despliegan a través de las figuras tributarias – no pueden

⁵⁹ Esta interpretación, en mi opinión, se ve avalada por el propio TJUE, que dice en la sentencia Paint Graphos, As. C-78/08: “70. Por consiguiente, las exenciones fiscales resultantes de un objetivo ajeno al sistema de imposición en el que se inscriben no podrán eludir las exigencias derivadas del artículo 87.1 TCE”. En la versión auténtica italiana dice: “70. Di conseguenza, esenzioni fiscali che fossero riconducibili a uno scopo estraneo al sistema impositivo in cui si collocano non possono sottrarsi alle esigenze derivanti dall’art. 87, n. 1, CE”. Por tanto, a lo que son ajenas, o extrañas, es al sistema fiscal,

justificar la existencia de ayudas, salvo que a través de los mecanismos inherentes del sistema fiscal pueda justificarse la ventaja selectiva que proporciona la medida. Y no pueden justificarlos porque se lo impide la consideración objetiva de la ventaja fiscal, que hemos examinado en el capítulo anterior. Como sabemos, en sede de ayudas de Estado rige el principio de que son los efectos de las medidas, y no los objetivos – o las causas – de introducción de las mismas los que determinan la existencia de ayuda.

En otras palabras, dice DRABBE⁶⁰, a una medida fiscal específica se le pueden haber atribuido toda clase de objetivos. Sin embargo, si de la medida resulta una ventaja selectiva, no es selectiva sólo si la ventaja selectiva resulta directamente de una característica inherente al propio sistema fiscal sin la que el objetivo no podría ser alcanzado⁶¹.

2.4. Delimitación negativa

Por último, el concepto de “justificación por la naturaleza del sistema” ha de delimitarse negativamente. BACON⁶² dice que este concepto ha de distinguirse del de “justificación objetiva”, que aparece en la jurisprudencia comunitaria en sede de libre circulación de bienes. En esta sede, una vez constatada la violación del art. 30 TCE, ha de determinarse si la norma nacional restrictiva se encuentra justificada a la vista del art. 30 TCE, o de las exigencias imperativas de interés general derivadas de la jurisprudencia Cassis de Dijon: aplicación no discriminatoria; adecuación al objetivo que pretenden conseguir; y proporcionalidad, no yendo más allá de lo estrictamente

no al régimen fiscal particular. En definitiva, los objetivos externos al sistema fiscal como tal se persiguen a través de las figuras tributarias individuales.

⁶⁰ DRABBE (2013) *“The Test of Selectivity in State Aid Litigation: The Relevance of Drawing Internal and External Comparisons to Identify the Reference Framework”*, pág. 102

⁶¹ *“In other words, all sorts of policy objectives may have been attributed to a specific tax measure. However, if the measure results in a selective advantage, it is not selective only if the selective advantage directly results from a feature inherent in the tax system itself without which the objective cannot be achieved”*

⁶² BACON (1999) *“Differential Taxes, State Aids and the Lunn Poly Case”*, págs 387 y 390; *ibidem* (2003) *“The Concept of State Aid: The developing jurisprudence in the European and UK Courts”*, pág. 60

necesario para lograr el objetivo⁶³.

También en sede de ayudas de Estado la jurisprudencia se ha referido a dicho concepto⁶⁴. En el asunto Van der Kooy, en que el Estado se comporta como un operador privado, el TJUE consideró que la fijación de una tarifa preferencial para el suministro de gas natural a las empresas que practican la horticultura en invernaderos era constitutiva de ayuda de Estado, salvo que *“se llegase a probar que, en el contexto del mercado al que se refiere, la tarifa preferencial de que se trata en estos autos está objetivamente justificada por razones de tipo económico, como la necesidad de luchar contra la competencia ejercida en dicho mercado por otras fuentes de energía cuyo precio resultaría competitivo en relación con el de la fuente de energía considerada”*. Es decir, la justificación objetiva de que se habla en Van der Kooy está referida a si la decisión estaba justificada comercialmente en el sentido de que una empresa privada habría actuado de manera similar. En tal caso, es legítimo preguntar si la medida estaba objetivamente justificada por razones económicas tales como la necesidad de resistir la competencia en el mismo mercado.

Por último, dicho concepto, en el sentido de una *rule of reason*, ha de distinguirse de los supuestos del art. 87.2 y 3 del TCE, que se refieren a aquéllas ayudas de Estado que, no obstante reunir todos los requisitos del art. 87.1, sin embargo son compatibles con el TCE⁶⁵. En estos casos, es competencia exclusiva de la Comisión – y no, por tanto, de los Tribunales de los Estados Miembros ni del TJUE – apreciar que se dan las condiciones de compatibilidad con el ordenamiento comunitario de medidas que en sí reúnen los requisitos para ser objetivamente consideradas como ayudas de Estado.

⁶³ Vid CALDERÓN CARRERO & MARTÍN JIMÉNEZ (2007) *“La armonización jurisprudencial de la imposición directa: las implicaciones fiscales del principio comunitario de no discriminación en relación con las libertades básicas comunitarias”*, pgs 1845-1846 y siguientes.

⁶⁴ Vid As. 67/85, Van der Kooy – Comisión, y T-298/97 Mauro Alzetta.

⁶⁵ Vid BACON (2003) *“The Concept of State Aid...”*, *op.cit.*, pág 60; v.t. Hancher (2003) *“Towards a New Definition of a State Aid under European Law: Is there a New Concept of State Aid Emerging?”*, pág. 367.

3. NATURALEZA

La cuestión de la naturaleza de la justificación de la medida selectiva se refiere a la sede en que opera el criterio, e.d., si pertenece al ámbito de la ventaja o de la selectividad. En otros términos, se trata de saber si la concurrencia de una causa de justificación convierte a la ventaja en no selectiva, o si determina que ni siquiera sea ventaja.

Gráficamente:

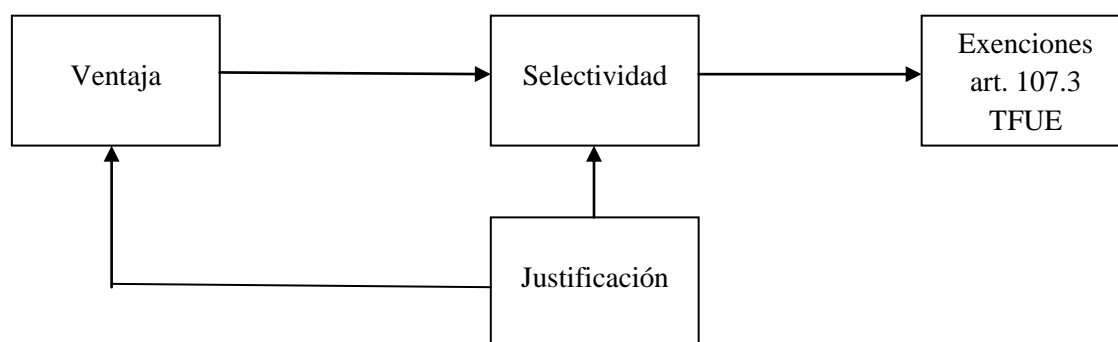


Tabla 7. Sede de la justificación por la naturaleza del sistema

3.1. Interpretación de la Comisión: imprecisión de la sede en que opera la justificación por la naturaleza del sistema.

La Comisión, en los apartados 12, 16 y 23 de la Comunicación de 1998 no aclara, a mi entender, la naturaleza de la justificación. La formulación que hace es ambigua y contradictoria.

Veamos los apartados mencionados:

Por un lado, del apartado 23 parece deducirse que la justificación está en sede de ventaja:

23. El carácter diferencial de determinadas medidas no implica necesariamente que sean ayudas estatales. Tal es el caso de medidas cuya racionalidad económica las

hace «necesarias o funcionales con respecto a la eficacia del sistema fiscal»⁶⁶. No obstante, corresponde al Estado ofrecer tal justificación.

Sin embargo, el apartado 16 parece referirse a que la concurrencia de una causa de justificación implica que la ventaja sea no selectiva:

16. Para aplicar el apartado 1 del artículo 92 a una medida fiscal, resulta especialmente pertinente el hecho de que esta medida establezca una excepción a la aplicación del sistema fiscal a favor de determinadas empresas del Estado miembro. Por lo tanto, conviene determinar, en primer lugar, el régimen común aplicable. A continuación, debe examinarse si la excepción a este régimen o las diferencias en el mismo están justificadas «por la naturaleza o la estructura del sistema» fiscal, es decir, si se derivan directamente de los principios fundadores o directivos del sistema fiscal del Estado miembro en cuestión. De no ser así, serían constitutivas de ayuda estatal. [...]

Por último, el apartado 12 lo considera una causa de justificación; es decir, la medida es selectiva, pero dicha selectividad está justificada:

12. [...] la medida debe ser específica o selectiva en el sentido de favorecer a «determinadas empresas o producciones» [...] No obstante, el carácter selectivo de una medida puede estar justificado «por la naturaleza o la economía del sistema»⁶⁷ [...]

En conclusión, la Comisión adopta una actitud ambigua y confusa, no aclarando en qué sede opera dicha causa de justificación.

3.2. Interpretación del TJUE. Ventaja no selectiva, en general.

La jurisprudencia del TJUE adolece también de cierta ambigüedad, si bien la mayoría de las sentencias parecen decantarse por situar la justificación en sede de selectividad.

⁶⁶ Decisión 96/369/CE de la Comisión, de 13 de marzo de 1996, relativa a una ayuda fiscal en forma de amortización en beneficio de las compañías aéreas alemanas (DO L 146 de 20.6.1996, p. 42).

⁶⁷ La Comunicación se remite aquí a la sentencia del asunto 173/73, Italia – Comisión. Como más arriba hemos visto, el TJ dice que “la exoneración parcial de las cargas sociales en concepto de asignación familiar que recaen sobre los empresarios del sector textil es una medida que implica una exención parcial a favor de las empresas de un sector industrial determinado de las cargas económicas que derivan de la aplicación normal del régimen general de previsión, sin que tal exención encuentre justificación en la naturaleza o en la estructura del aludido régimen”.

Así, por un lado, existen sentencias en las que el TJUE dice que la concurrencia de una causa de justificación determina la inexistencia de ventaja, como en la sentencia Ferring⁶⁸:

“17. Sin embargo, la existencia de una ventaja en el sentido del artículo 92, apartado 1, del Tratado no puede deducirse automáticamente de la diferencia de trato de que son objeto las empresas de que se trate. Efectivamente, no existe una ventaja de esta índole si la citada diferencia de trato está justificada por razones relativas a la lógica del sistema”

En la sentencia Gemo⁶⁹, el Abogado General JACOBS, en la misma línea, dice:

“140. Sin embargo, el hecho de que las empresas reciban un trato diferente no implica de manera automática la existencia de una ventaja económica otorgada de manera selectiva a efectos del artículo 87 CE, apartado 1. No existe una ventaja de este tipo cuando la diferencia de trato está justificada por razones relacionadas con la naturaleza o el sistema del régimen tributario general o, en otra formulación, con la lógica del sistema”

En otras sentencias y Conclusiones de Abogados Generales se aprecia una cierta confusión, probablemente derivada de no diferenciar entre ventaja y selectividad (en el sentido de que toda ventaja es selectiva). Así, en las Conclusiones del Abogado General TIZZANO en el asunto Heiser⁷⁰, en que no se sabe si la justificación opera en sede de ventaja o de selectividad:

“47. Una vez precisado esto, también es cierto que no todas las diferencias de trato entre empresas o sectores de actividad constituyen una ventaja en el sentido del artículo 87 CE. En efecto, según la jurisprudencia comunitaria, no tienen carácter selectivo (y constituyen una de las llamadas «medidas de carácter general») las diferencias de trato que, aunque favorezcan de hecho a determinadas empresas o sectores de actividad, encuentren «justificación en la naturaleza o en la economía general del sistema en el que se inscribe[n]»”.

⁶⁸ As. C-53/00 Ferring – ACOSS

⁶⁹ As. C-126/01, Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie - GEMO

⁷⁰ As. C-172/03 Wolfgang Heiser - Finanzamt Innsbruck

En las Conclusiones del asunto Abonos nitrogenados⁷¹, el Abogado General LÈGER dice que la concurrencia de una causa de justificación no convierte la medida en no selectiva, sino que sigue siendo selectiva, aun cuando justificada:

“11. En cuarto lugar, la medida debe ser específica o selectiva en el sentido de favorecer a determinadas empresas o producciones. No obstante, el carácter selectivo puede estar justificado por la naturaleza y la estructura del sistema. Si así fuese, la medida escaparía a la calificación de ayuda establecida en el artículo 87 CE”

Igualmente, en el asunto Demesa⁷²

“163 [...] El carácter selectivo de una medida puede, en determinadas condiciones, estar justificado «por la naturaleza o la economía del sistema». En tal caso, el artículo 92, apartado 1, del Tratado no podrá aplicarse a esta medida [...]

Sin embargo, la mayoría de las sentencias entienden que la concurrencia de una causa de justificación determina que la medida otorgue una ventaja no selectiva, e.d., excluya la selectividad. Entre éstas podemos citar las siguientes:

En el asunto Adria-Wien el TJUE dice:

42 Conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, una medida que encuentre justificación en la naturaleza o en la economía general del sistema en el que se inscribe, no reúne el requisito de selectividad, aunque constituya una ventaja para su beneficiario (véanse las sentencias de 2 de julio de 1974, Italia/Comisión, 173/73, Rec. p. 709, apartado 33, y Bélgica/Comisión, antes citada, apartado 33).

Es decir una medida que otorgue una ventaja a sus destinatarios no llega a ser selectiva si está justificada la selectividad. La justificación por la naturaleza del sistema por tanto es una condición necesaria (negativa) de la selectividad.

En el asunto Gibraltar, el TG dice, en el mismo sentido, lo siguiente:

144. [...] la Comisión debe verificar, en un tercer momento, si la medida de que se trata carece de carácter selectivo, aun cuando proporcione una ventaja a las empresas que puedan invocarla [...] corresponde al Estado miembro demostrar que dichas

⁷¹ As. 159/2001, Países Bajos – Comisión

⁷² As. T-127/99, Daewoo Electronics Manufacturing España y otros - Comisión (Demesa)

diferenciaciones están justificadas por la naturaleza y la estructura de su sistema fiscal en la medida en que se derivan directamente de los principios fundadores o rectores de dicho sistema...”

Por último, en el asunto España – Comisión⁷³:

“52 Se desprende, en efecto, de reiterada jurisprudencia que el concepto de ayuda de Estado no se refiere a las medidas estatales que introducen una diferenciación entre empresas cuando esta diferenciación resulte de la naturaleza y la estructura del sistema de cargas en el que se enmarcan. En este supuesto, la medida de que se trata no puede considerarse, en principio, selectiva, aun cuando proporcione una ventaja a las empresas que puedan invocarla”.

3.3. Interpretación doctrinal. Separación de sedes

Esta conclusión del TJUE no es compartida por parte de la doctrina, que entiende que el concepto de justificación puede encontrarse tanto en sede de ventaja como en sede de selectividad. BACON⁷⁴ dice, a este respecto, que *“una medida que es selectiva en principio cae fuera de los términos del art. 87.1 si las ventajas surgen de y están justificadas por la naturaleza o estructura general del sistema en cuestión”*. Parece de esta frase, en mi opinión, que el “surge de” puede hacer referencia a la ventaja (justificación inherente), mientras que el “está justificada por” a la selectividad.

La aportación principal, en mi opinión, la hace aquí Pierpaolo ROSSI-MACCANICO⁷⁵, que parte de la base que el asunto 173/73, Italia – Comisión (textiles italianos), reiteradamente mencionado, pese a parecer lo contrario, no se refería a la selectividad, sino a la ventaja. Si recordamos el considerando de dicha sentencia:

“la exoneración parcial de las cargas sociales en concepto de asignación familiar que recaen sobre los empresarios del sector textil es una medida que implica una exención parcial a favor de las empresas de un sector industrial determinado de las cargas económicas que derivan de la aplicación normal del régimen general de previsión, sin

⁷³ As. C-409/00, apartado 52

⁷⁴ BACON (2009) “*European Community Law of State Aid*”, apartado 2.127

⁷⁵ ROSSI-MACCANICO (2007) EStAL 1/2007, pág. 39; *ibíd.* EStAL 2/2007, pág. 220

que tal exención encuentre justificación en la naturaleza o en la estructura del aludido régimen”.

En la versión auténtica de la sentencia del TJUE:

“Si deve concludere che il parziale sgravio degli oneri sociali per assegni familiari a carico dei datori di lavoro del settore tessile è un provvedimento inteso ad alleviare in parte, a favore delle imprese di un particolare settore industriale, gli oneri pecuniari derivanti dalla normale applicazione del sistema generale di previdenza sociale, senza che l'esonero sia giustificato dalla natura o dalla struttura di tale sistema”

Es decir, sin que se haya justificado la exención por la naturaleza del sistema. Para ROSSI-MACCANICO la medida no es selectiva, ya que dicho asunto se refería a todo el sector textil, aun cuando la Comisión lo haya situado en sede de selectividad. Por tanto, la justificación no puede referirse a la selectividad, sino a la ventaja. En los términos que hemos visto en el Capítulo III, podemos decir que dicha medida es específica, pero no selectiva, ya que dentro del sector textil no existe discriminación alguna entre las empresas del sector.

El argumento de ROSSI-MACCANICO se centra en distinguir entre los conceptos de ventaja y selectividad, distinción a la que ya nos hemos referido en un capítulo anterior. La noción de ventaja ha de separarse de la noción de selectividad, por dos razones, para este autor:

a) En primer lugar, ambos conceptos son separables. El concepto de ventaja es objetivo, y en sede de medidas fiscales se determina por la existencia de derogación. Existe ventaja cuando se produce una derogación o excepción del sistema fiscal que no está justificada por su lógica interna, con independencia de quién o quiénes resulten beneficiarios. La noción de ventaja es así puramente objetiva, se refiere a la existencia de dos situaciones – dos medidas – de las que una en términos del benchmark normal implica una menor tributación, con lo que a priori es derogativa. Lo que habría que preguntarse entonces es si dicha excepción está justificada por la lógica inherente del sistema fiscal (del benchmark⁷⁶, mejor) en que se incardina.

⁷⁶ V.gr., en Adria-Wien el benchmark no era el sistema fiscal general, sino el sistema de tributación de la energía.

Sin embargo la selectividad es distinta, ya que se refiere a una discriminación injustificable entre situaciones comparables, que es inconsistente con el objetivo específico de un esquema fiscal. El concepto de selectividad es subjetivo, y toma como referencia el destinatario de la medida.

b) En segundo lugar, para ROSSI-MACCANICO no cabe hablar de justificación de la ventaja, ya que para este autor la ventaja no es justificable⁷⁷, y sí lo es la selectividad. Ahora bien, dado que la justificación por la naturaleza opera en sede de ventaja, lo que quiere decirse es que cuando concurre este supuesto no hay ventaja justificada, sino un supuesto en que no existe ventaja⁷⁸. En sede de ventaja la justificación se deriva de los principios inherentes del sistema fiscal, y ello se producirá cuando la medida sea necesaria para el funcionamiento y la eficacia del sistema fiscal.

c) Por tanto, tenemos dos estructuras justificativas: las que se derivan de los principios inherentes al sistema fiscal, que operan en sede de ventaja; y las derivadas del esquema fiscal o de la medida fiscal, que operan en sede de selectividad.

⁷⁷ Sin embargo, discrepo en cuanto a que la ventaja sea injustificable, o más bien, en cuanto a la irracional derogación. La ventaja puede ser una simple opción, tendente a realizar una serie de objetivos. Lo que en todo caso es irracional es la ventaja selectiva no justificada. Pero la ventaja en sí no es ni justificable ni no justificable. De otro modo, de no ser selectiva, o de ser selectiva y justificada, no tendría sentido dicha calificación.

⁷⁸ Por analogía con la terminología fiscal, sería un supuesto de no sujeción y no una exención.

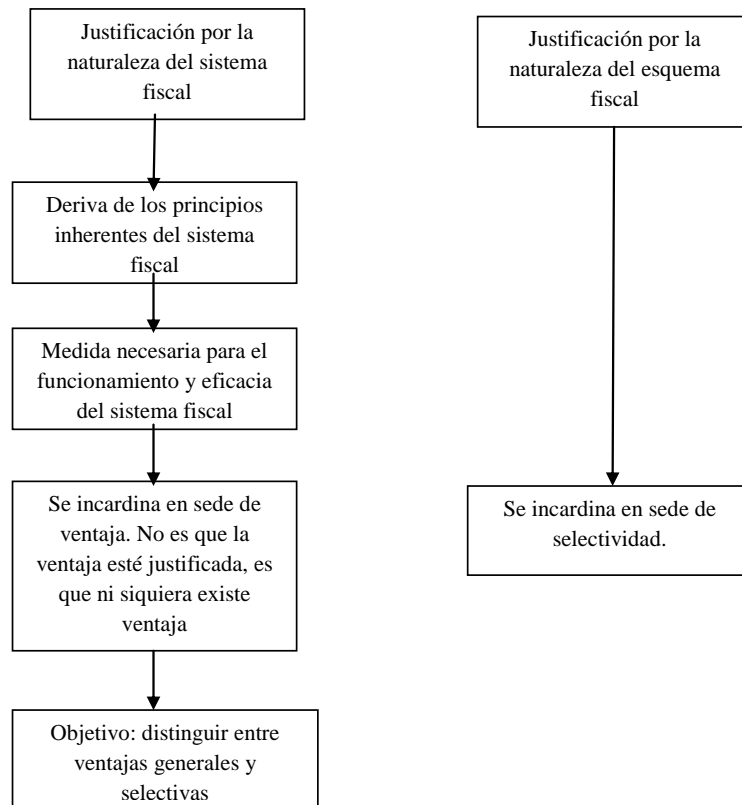


Tabla 8. Justificación por la naturaleza del sistema fiscal y del esquema o medida fiscal

De acuerdo con lo anterior, desarrollaremos el tema distinguiendo la justificación por la naturaleza inherente del sistema fiscal, que opera en sede de ventaja fiscal, y la justificación por la naturaleza del esquema fiscal, que opera en sede de selectividad, y que se incardina en los objetivos del esquema fiscal. El desarrollo del capítulo se hará a partir de la Comunicación de 1998, distinguiendo entre principios inherentes al sistema fiscal y objetivos internos y externos a éste.

4. ANALISIS DE LA COMUNICACIÓN DE LA COMISIÓN RELATIVA A LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS SOBRE AYUDAS ESTATALES A LAS MEDIDAS RELACIONADAS CON LA FISCALIDAD DIRECTA DE LAS EMPRESAS

Hechas las aclaraciones anteriores, procede entrar en el análisis de los principios inherentes al sistema fiscal, así como en el análisis de los objetivos internos y externos de éste, siguiendo el hilo de la Comunicación de 1998, de la jurisprudencia del TJUE, de la doctrina de la propia Comisión y de los autores.

4.1. Principios inherentes al sistema fiscal

Como dice la Comunicación, éstos definen la naturaleza y la estructura general del sistema fiscal, lo que implica que son necesarios para su existencia. Los principios que podemos encontrar en sede de ayudas de Estado son los siguientes:

4.1.1. Principio de capacidad de pago

Las exigencias lógicas que subyacen a este principio son dos: por un lado, gravar si existe capacidad de pago, y en la medida que ésta exista, para lo que ha de modularse en función de las características de los contribuyentes; por otro lado, no gravar si no se revela una manifestación de la capacidad de pago.

4.1.1.1. Índices de capacidad de pago.

En primer lugar, la determinación de la capacidad de pago exige fijar unos índices que revelen ésta (principalmente, renta, beneficio o riqueza en el caso de impuestos directos; volumen de ingresos en el caso de impuestos indirectos), para cuya determinación es necesario adoptar una serie de criterios, a fin de cuantificar la base imponible con arreglo a la capacidad de pago.

Por ello, las diferencias que obedecen a cálculos técnicos, que tratan de establecer los

criterios para determinar la capacidad de pago de cada contribuyente (normas de depreciación de activos, amortizaciones, métodos de valoración de existencias, normas en materia de aplazamiento de pérdidas), no constituyen ayuda estatal. La Comunicación de 1998⁷⁹ las califica como *medidas de pura técnica fiscal*, que no constituyen ayuda estatal “*siempre que se apliquen de la misma manera a todas las empresas y a todas las producciones*” y “*el cálculo de las amortizaciones del activo y los métodos de valoración de las existencias varían de un Estado miembro a otro, aunque tales métodos pueden ser inherentes a los sistemas fiscales en los que se encuadran*”. Por tanto, dichas diferencias, siempre que sean objetivas, y se apliquen de forma general, se entiende que justifican la eventual ventaja.

4.1.1.1.1. Amortización extraordinaria de aeronaves en Alemania. Fijación de la capacidad de pago no objetiva ni general.

Así, no puede justificarse por la naturaleza del sistema el régimen de amortización extraordinaria de aeronaves de líneas aéreas de Alemania. En Alemania existían dos sistemas de amortización de elementos del activo: el régimen de deprecioso, incompatible con cualquier otro, y el régimen constante, que a su vez podía ser compatible con el régimen de amortización extraordinario. Ha de señalarse que en Alemania la vida útil se estima, no en función de tablas, sino en función de la duración probable del bien, a discreción del contribuyente, que en lo relativo a las compañías aéreas es de entre 10 – 15 años.

El régimen extraordinario consistía en que además de la amortización constante, el contribuyente tenía la posibilidad de añadir hasta un 30% del coste amortizable en los primeros cinco años, desde la fecha de adquisición del bien, distribuyendo a discreción este porcentaje. Transcurrido este período, el valor residual se distribuye entre el número de años que restan de vida útil. Supone, por tanto, acelerar la amortización.

La Comisión considera que la medida no está justificada, debido a que “*En materia fiscal, la Comisión considera que no constituyen ayudas de Estado las medidas cuya*

⁷⁹ Apartado 13 Comunicación de 1998

naturaleza diferencial implica una excepción a la regla general siempre que su racionalidad económica las haga necesarias o funcionales para la eficacia del sistema. Ello se refleja normalmente en el carácter no discriminatorio de su ámbito de aplicación, basado en condiciones o criterios objetivos y horizontales, así como en su alcance temporal ilimitado”. Por tanto, dado que no cumple ninguno de estos requisitos, la medida no puede justificarse.

4.1.1.1.2. Régimen MINAS. Cálculos técnicos para fijar la absorción de abono deducible en invernaderos

Es importante mencionar en esta sede el denominado Régimen MINAS⁸⁰. El asunto se centra en la introducción de un tributo⁸¹ que grava el exceso de abono introducido en la tierra respecto del que se estima necesario que ésta tenga. Su finalidad es penalizar el exceso de nitrógeno y fosfatos aplicado a la tierra, para lograr que la cantidad de estos elementos que entran en el ciclo productivo no sea superior a la que sale de él, más una “pérdida tolerada”, de forma que cuando en una determinada explotación las pérdidas de fosfatos y de nitrógeno sobrepasan dicha pérdida tolerada, el explotador interesado está obligado al pago de un impuesto sobre esos excedentes. El impuesto trata así de cumplir con las exigencias de la normativa comunitaria sobre contaminación provocada por los nitratos de origen agrario⁸².

Los impuestos son de cuota fija o proporcional. La base imponible, en síntesis, es la diferencia entre los consumos de abono menos la absorción teórica de dicho abono por hectárea, revistiendo su cálculo una cierta complejidad⁸³.

⁸⁰ As. C-159/01, Países Bajos – Comisión

⁸¹ Cuya naturaleza, según el gobierno holandés, es sancionadora, e.d., es más coercitiva y disuasoria

⁸² Directiva 91/676/CEE

⁸³ Ya que se tienen en cuenta no sólo las compras de abono, corregidas por las existencias iniciales y finales, sino también los autoconsumos de estiércol producidos, así como un porcentaje de mermas a forfait y la absorción permitida. Los impuestos de cuota fija, se liquidan en función de la cantidad de abonos imponible en el período del año natural, expresada en kilogramos de fosfatos y de nitrógeno. La cantidad de abonos imponible se determina mediante la adición de la cantidad de abonos “entrante” y la cantidad de estiércol producida, a la que se restan sucesivamente la cantidad de estiércol

La norma establece una serie de excepciones, las cuales están justificadas por el diferente tipo de cultivos, y la diferente absorción que tienen. El primer supuesto de exención comprende las pequeñas explotaciones, llamadas “microexplotaciones de aficionados”, que disfrutan de exención total; el segundo supuesto, las explotaciones hortícolas que practican el cultivo en invernadero (horticultura con tierra en un recinto) o en sustrato (horticultura sin tierra), que disfrutan de exención determinada cantidad⁸⁴; y el tercer supuesto, los viveros que desarrollen también una actividad hortícola en invernadero o en sustrato, cuya exención parcial es idéntica a la de los invernaderos.

La justificación de estas dos exenciones parciales, según el gobierno holandés, está en que los cultivos en invernaderos y en viveros tienen una absorción muy superior – hasta 8 veces – a la absorción estimada para la tierra libre, por su mayor productividad, así como por el hecho de que durante todo el año están en producción. El hecho de que tengan mucho mayor rendimiento hace que haya de emplearse, por hectárea, mucha mayor cantidad de abono. Pero si no se le permite recalcular la absorción – lo que sería tanto como permitir una reducción de la base imponible – o bien admitir un umbral de exención – que es lo que hace la ley – resultará que se estará gravando de más a estos cultivos. Por tanto, el gobierno holandés entiende que

“saliente”, la absorción de los abonos por los cultivos y la pérdida admisible de abonos. La absorción de los abonos por los cultivos se fija, para la superficie media de las tierras de destino agrícola pertenecientes a la explotación, durante el año de que se trate y por hectárea, en 65 kg de fosfatos y 300 kg de nitrógeno para las tierras de pasto, y en 50 kg de fosfatos y 125 kg de nitrógeno para las tierras de cultivo. Los impuestos de cuota proporcional se liquidan también en función de las “entradas” y de las “salidas” de materias minerales. Sin embargo, el número de elementos que se toman en consideración para determinar las “entradas” y las “salidas” es mayor. Así, las “partidas de salida” comprenden los abonos de origen animal, el “forraje bruto” procedente de la propia explotación, los animales de determinadas especies, los productos animales y los productos agrícolas y hortícolas distintos del forraje bruto. La cantidad de fosfatos y de nitrógeno en estos productos agrícolas u hortícolas distintos del forraje bruto se determina a tanto alzado, por cada hectárea de tierra arable de la superficie de tierras de destino agrícola pertenecientes a la explotación dedicadas a la agricultura y a la horticultura durante el año de que se trate, en 65 kg y 165 kg, respectivamente. Las pérdidas admisibles son idénticas para ambas clases de impuestos.

⁸⁴ Hasta la cantidad máxima de abonos imponible de 460 kg de fosfatos y 800 kg de nitrógeno por cada hectárea de la superficie media que da soporte al cultivo o del terreno efectivamente utilizado en la explotación para esas formas de producción durante el año natural.

la exención está justificada por la naturaleza del sistema, en este caso del sistema de cargas, ya que no son las mismas, al corresponder a diferentes cultivos.

Tanto la Comisión, como el Abogado General LÉGER, como el TJUE coinciden en señalar que no se objeta que los argumentos del gobierno holandés sean correctos. El problema está en que no se ha demostrado la cantidad de abono que es capaz de absorber el invernadero. De aquí cabría deducir que, en caso de aportarse la prueba, habría que admitir que las cantidades absorbidas habrían de ser mayores, al objeto de adecuar el gravamen a la capacidad de pago.

4.1.1.1.3. Asunto Casino France. No justificación de las diferencias de capacidad de pago por la superficie de ventas.

También debe mencionarse el asunto C-266/04, Casino France, cuyos hechos se refieren a la compatibilidad del TACA con el TCE. El TACA (impuesto de ayuda al comercio y a la artesanía, *Taxe d'aide au commerce et a l'artisanat*) era un impuesto progresivo que gravaba directamente a los comercios al por menor ubicados en Francia que tengan una superficie de ventas superior a 400 m² y un volumen de negocios anual superior a 460.000 euros. Los tipos impositivos son progresivos en función del importe del volumen de negocios anual por metro cuadrado.

La Abogada General STIX-HACKL no entiende que la diferencia de superficie y ventas revele diferencias de capacidad contributiva.

53. Por consiguiente, procede preguntarse si las distinciones establecidas por la legislación nacional en materia de sujeción al impuesto se limitan a extraer las consecuencias de las diferencias de capacidad contributiva y resultan, por tanto, objetivamente justificadas, de modo que no se produciría una ruptura de la igualdad entre operadores competidores.

54. En el presente asunto, no estoy seguro de que las distinciones establecidas por la legislación nacional controvertida resulten únicamente de la toma en consideración de las diferencias de capacidad contributiva. Así, el criterio de la superficie de ventas permite a los comerciantes que disponen de una superficie de ventas inferior a los umbrales previstos por la legislación nacional, pero que obtienen un volumen de negocios importante debido a su pertenencia a un rótulo de distribución que goza de una gran notoriedad, no contribuir al esfuerzo de solidaridad. El objetivo de “revitalización” de los centros de las ciudades no puede, además, justificar esta

diferencia de trato entre “grandes” y “pequeñas” superficies, ya que las galerías comerciales contiguas a un gran número de “grandes superficies” disponen de tales rótulos.

4.1.1.1.4. Medidas a favor del sector agrícola en España. Ajuste de los módulos de estimación objetiva en la agricultura en respuesta al incremento de los precios del carburante

Por último, en cuanto al sector agrícola, hemos de mencionar la Decisión 2003/293/CE⁸⁵, que se refiere a determinadas medidas adoptadas por España en favor del sector agrícola, en respuesta a los incrementos en el precio del combustible, que repercuten en el rendimiento de los agricultores sujetos a estimación objetiva, tanto en IVA como en IRPF. En concreto, las medidas analizadas son: la aplicación a determinadas actividades ganaderas sujetas al régimen de estimación objetiva del IRPF de un índice corrector por piensos adquiridos a terceros; la reducción del rendimiento neto en el régimen de estimación objetiva del IRPF para las actividades agrícolas y ganaderas, y el incremento del porcentaje de gastos de difícil justificación en el IRPF para las actividades agrícolas y ganaderas.

La Comisión consideró que todas estas medidas estaban justificadas por la “naturaleza o estructura” del sistema fiscal, ya que los ajustes obedecen a motivos técnicos, buscando ajustar la fiscalidad a la capacidad económica real, por lo que de no hacerse, existiría sobreimposición⁸⁶:

El ajuste obedeció a la necesidad de ajustar la fiscalidad a la capacidad económica real. Si no se hubiera realizado, habría habido un exceso de impuesto. Así pues, este ajuste está justificado por la naturaleza o la economía del sistema fiscal de estimación objetiva para ajustar a los ingresos reales la renta cuantificable a efectos fiscales.

⁸⁵ 2003/293/CE: Decisión de la Comisión, de 11 de diciembre de 2002, relativa a las medidas ejecutadas por España en favor del sector agrario tras el alza de los precios de los carburantes.

⁸⁶ Vid Decisión, apartados 153, 157 y 165.

4.1.1.2. Definición de parámetros del sistema

Esta distinción se encuentra en BACON⁸⁷, la cual puntualiza que ha de hacerse una distinción entre discriminación entre empresas y definición de los parámetros del sistema. Una medida que exima a determinadas empresas del pago del impuesto sobre sociedades constituye una derogación del sistema. Sin embargo, ello presupone que el Estado Miembro ha definido previamente los parámetros del sistema, estableciendo la definición de qué es una “sociedad” a los efectos del impuesto sobre sociedades – y por ello excluyendo determinadas formas jurídicas de la definición de sociedad –, y estableciendo, por tanto, la forma de tributación. Así, en el asunto Ladbroke, la sociedad Pari Mutuel Urban (PMU) estaba exenta de la aplicación del impuesto sobre sociedades, ya que su forma legal no era de una corporación. Esto no se consideró ayuda de Estado, sino una consecuencia de la normal aplicación del sistema fiscal⁸⁸. La Comisión dijo, en este caso:

“4. La exención del impuesto de sociedades de que se beneficia PMU debe considerarse una consecuencia de la aplicación normal del régimen fiscal general. En efecto, el impuesto de sociedades no puede aplicarse a la agrupación de interés económico PMU, habida cuenta de su condición jurídica”

El mismo caso se produce en las sociedades cooperativas, cuando la tributación se difiere al socio, siendo éste el centro de la imputación de rendimientos. Así, en el asunto Paint Graphos⁸⁹ el TJUE estableció:

“71. A continuación, tal como se desprende del punto 25 de la Comunicación relativa a la fiscalidad directa de las empresas, la Comisión considera que la naturaleza o la estructura general del sistema fiscal nacional puede invocarse válidamente para justificar que las sociedades cooperativas que distribuyen a sus miembros todos sus beneficios no estén gravadas como tales, en la medida en que se exige el pago del impuesto a sus miembros”

⁸⁷ BACON (1998) “State Aids and General Measures”, págs. 301-302

⁸⁸ Decisión 93/625/CEE: Decisión de la Comisión, de 22 de septiembre de 1993, relativa a varias ayudas concedidas por las autoridades francesas a la empresa Pari Mutuel Urbain (PMU) y a las sociedades de carreras

⁸⁹ As. C-78/08 Paint Graphos

4.1.1.3. Inexistencia de beneficio.

En tercer lugar, la Comunicación dice que si no existe beneficio, no cabe tributar por el impuesto sobre beneficios – de donde se deduce que no son admisibles los impuestos de cuota fija que presuponen un beneficio que realmente no se obtendría –. De aquí se deduce que la inexistencia de ánimo de lucro, o la inexistencia de capacidad económica justifican la inexistencia de gravamen. La Comunicación dice al respecto:

“25. Es evidente que el impuesto sobre los beneficios sólo puede percibirse si se obtiene algún beneficio. De esta manera, por la naturaleza del sistema fiscal, se puede justificar el hecho de que las empresas sin ánimo de lucro, como es el caso de las fundaciones o las asociaciones, estén nominalmente exentas de imposición, si no pueden producir beneficios...”

Así, para la Comisión, está justificada la inexistencia de gravamen cuando no se revela capacidad económica⁹⁰.

4.1.1.4. Fijación del impuesto de forma global.

Respecto de ésta, la Comunicación de 1998 establece lo siguiente:

27. Es posible que determinadas disposiciones específicas que no consten de elemento discrecional alguno que permitan fijar el impuesto de forma global (por ejemplo, en los sectores agrícola y pesquero) se justifiquen por la naturaleza y la economía del sistema, especialmente en caso de que tengan en cuenta determinados requisitos contables y la importancia del factor inmobiliario en los activos que son propios de determinados sectores. Tales disposiciones no son constitutivas, por tanto, de ayuda estatal.

Este apartado se refiere a dos aspectos particulares:

a) El primero de ellos, a los métodos de estimación a forfait, que no se basan en el registro contable de los hechos económicos, sino en métodos alternativos. La causa

⁹⁰ Vid, infra Decisión 2003/193/CE, relativa al denominado *droit d'apport*, en que la Comisión entendió que no revelaba capacidad económica, y por tanto no cabía gravar. Vid al respecto Aldestam (2005) “EC State Aid rules applied to taxes. An analysis of the selectivity criterion”, págs. 201-202

de los métodos de estimación a forfait está precisamente en evitar a las pequeñas empresas unos costes innecesarios de administración y cumplimiento, a cambio de recibir una deuda tributaria estimada. Aunque estas medidas pueden otorgar ventajas a favor de un grupo selectivo de empresas, se consideran medidas técnicas destinadas a mejorar la eficacia del sistema fiscal.

Un aspecto particular es la determinación de la base imponible del impuesto sobre sociedades por el método *cost plus*. Para ROSSI-MACCANICO⁹¹, la práctica de la Comisión soporta inconscientemente la naturaleza de no ayuda de las reglas técnicas en determinadas situaciones específicas, como es el caso mencionado, que no constituyen ayuda siempre que incluyan todos los elementos que contribuyen a la determinación del coste. Ahora bien, el problema es que utilizar un método a forfait sólo está justificado, cuando conduce a un resultado que podría otorgar una ventaja, si con ello se evitan determinados costes de cumplimiento de las obligaciones tributarias, como son los contables, ya que de no ser así la eventual ventaja derivada de su utilización no estaría justificada por la naturaleza del sistema.

b) En cuanto a la importancia de los activos inmobiliarios en el sector agrícola, la Comisión ha considerado en varias ocasiones que las exenciones del impuesto que grava la tenencia de la tierra, así como la limitación a la tributación de éste en el sector agrícola se justificaban por la naturaleza y la estructura del sistema fiscal del Estado Miembro⁹², de acuerdo con el apartado 27 de la Comunicación de 1998, que más arriba hemos visto.

Así, en la ayuda N 20/2000, otorgada por los Países Bajos, se trataba de una exención de la contribución territorial por cultivo del sustrato, cuyo objetivo era poner fin a la disparidad jurídica existente entre quienes siembran cultivos que no arraigan en el subsuelo y los agricultores que siembran cultivos idénticos o parecidos que arraigan

⁹¹ ROSSI-MACCANICO (2004) “*State Aid Review of Member States’ Measures Relating to Direct Business Taxation*”, págs. 238-239

⁹² Vid Informe de 2004, apartado 36. Se refiere a las ayudas N 20/2000 (Países Bajos) y N 53/1999 (Dinamarca).

en el subsuelo. Igualmente, la ayuda N 472/02⁹³, otorgada por Dinamarca, se refiere a la fiscalidad reducida de los inmuebles usados en la agricultura, basados en la importancia de la tierra. Establece un límite máximo del 1,2 % en los impuestos sobre la tierra pagados por los propietarios de terrenos productivos, es decir, aquellos destinados a la agricultura y la horticultura, huertos, centros de selección de plantas y bosques. Por último, la ayuda N 57/04⁹⁴, otorgada igualmente por Dinamarca, que aplica un límite máximo del 4,6 por mil a las contribuciones rústicas pagadas a los condados (*amtskommune*) por los propietarios de terrenos productivos, es decir, las tierras destinadas a la agricultura, la horticultura, los centros de selección vegetal y los huertos frutales.

4.1.2. Principio de neutralidad

El principio de neutralidad fiscal prohíbe cualquier distorsión de un sistema fiscal en la economía de mercado⁹⁵. Forma parte de los principios político-económicos de NEUMARK, más arriba vistos, y más en particular con el principio de evitar distorsiones a la competencia y favorecerla, cuya formulación, como más arriba hemos visto, es que *“los impuestos no deben interferir con el mecanismo de la competencia del mercado. Antes bien, deben contribuir a acercar el comportamiento real de los mercados hacia el modelo de competencia perfecta”*.

Bajo este principio podemos mencionar los siguientes aspectos:

4.1.2.1. Evitar la doble imposición. Régimen de imposición de dividendos en grupos multinacionales irlandeses.

En primer lugar, evitar la doble imposición. Como dice la Comunicación de 1998:

26. [...] Las empresas deben pagar el impuesto una sola vez. El hecho de tener en cuenta los impuestos pagados al Estado en el que la empresa tenga su residencia fiscal es, por lo tanto, inherente a la lógica del sistema fiscal

⁹³ DO2003 C119/8 21.5.2003

⁹⁴ DO 2005 C 311/16 9.12.2005

⁹⁵ MICHEAU (2008) *“Tax selectivity in State aid review: a debatable case practice”*, pág. 279

La Comunicación se refiere a la doble imposición jurídica, pero no hace mención a la doble imposición económica⁹⁶ como parte de los objetivos internos de un sistema fiscal, como la que se encuentran los grupos multinacionales sujetos a múltiples impuestos en las jurisdicciones en las que operan.

Ha de mencionarse el régimen irlandés⁹⁷ relativo a la imposición de dividendos distribuidos por empresas filiales extranjeras a sus matrices irlandesas, que se contienen en las Secciones 31 y 34 de la Finance Act de 2004. Conforme al régimen general, los dividendos distribuidos por las compañías irlandesas están sujetos a una retención del 25%. Sin embargo, están exentos de retención los dividendos satisfechos por las subsidiarias residentes en Irlanda a sus matrices, siempre que éstas sean residentes en la UE o en Estados con los que exista un CDI. Los dividendos percibidos por las matrices irlandesas de sus filiales extranjeras se gravan en Irlanda cuando se reciben, pero – bajo la directiva Matriz-Filial⁹⁸ – gozan de un crédito fiscal por el importe de la retención soportada en origen.

Las modificaciones que introduce la Finance Act se refieren, por un lado – en la Sección 34 – a los dividendos distribuidos por las filiales extranjeras residentes en otros Estados Miembros. La norma reduce los requisitos establecidos por la Directiva Matriz-Filial de un 25% a un 5% de dominio para considerar a la sociedad tenedora como Matriz, a los efectos de acceder a la exención, y extiende la exención a los impuestos satisfechos a niveles inferiores a la dominada directamente por la matriz (dominio indirecto). Por otro lado, la Sección 31 establece el mismo régimen, pero extendiéndolo a aquéllos casos en los que la doble imposición no se evita mediante Tratados internacionales, como es el caso anterior, además de extender los impuestos a los que se aplica la compensación del crédito fiscal.

La Comisión dice que las Secciones 31 y 34 conceden ventajas a determinadas

⁹⁶ ROSSI-MACCANICO (2004) “*State Aid Review ...*” *op. cit.*, pág. 243

⁹⁷ Ayuda de Estado N 354/2004 – Ireland Company Holding Regime. La disposición se refiere a las ganancias de capital y a los dividendos. Tan sólo nos referiremos a estos últimos.

⁹⁸ Directiva del Consejo 90/435/CEE

empresas, especialmente a las que tienen filiales extranjeras, en la medida en que estas disposiciones deben poseer empresas filiales fuera de Irlanda. Sin embargo, el hecho de que las empresas se traten de forma diferente no implica la existencia automática de una ventaja a los efectos del artículo 87.1 del TCE. Para la cm, las Secciones 31 y 34 deben considerarse medidas de naturaleza puramente técnica cuyo objeto es evitar la doble imposición internacional. Como es específica en la Comunicación de 1998, la Comisión considera que las medidas de tal clase no constituyen ayudas de Estado, siempre que se apliquen sin distinción alguna, como es el caso.

4.1.2.2. Exención de las plusvalías en las aportaciones de bienes a entidades de crédito bancarias en Italia

La Comisión aplicó también el principio de neutralidad en la Decisión 2008/711/CE⁹⁹, que se refiere a incentivos fiscales a favor de determinadas entidades de crédito en Italia.

La Decisión contempla una disposición¹⁰⁰ adoptada por las autoridades italianas que exime la tributación de las plusvalías cuando se producen aportaciones de bienes a entidades de crédito privadas – en el marco de procesos de concentración bancaria¹⁰¹ – a cambio de las acciones de dichas entidades. La ganancia patrimonial obtenida no se reconoce fiscalmente hasta su efectiva realización mediante la cesión de los activos o su distribución en forma de dividendos entre los accionistas (aplazamiento del reconocimiento fiscal de la plusvalía).

La Comisión concluye que dadas las características de la medida – que supone la permanencia de valores en la sociedad receptora, sin posibilidad de distribuir

⁹⁹ 2008/711/CE: Decisión de la Comisión, de 11 de marzo de 2008, relativa a la ayuda estatal C 15/07 (ex NN 20/07), ejecutada por Italia, en relación con los incentivos fiscales en favor de determinadas entidades de crédito que son objeto de reorganización.

¹⁰⁰ En concreto, artículo 7, párrafo 2, de la Ley 218/1990, de 30 de julio

¹⁰¹ En concreto, las medidas eran: a) el no reconocimiento del 85 % de las plusvalías realizadas en el marco de las operaciones reguladas por la Ley 218/1990, y b) el no reconocimiento de las plusvalías realizadas en el marco de operaciones reguladas en el Decreto Legislativo 358/1997

beneficios derivados de la transmisión, al producirse una subrogación personal en el bien – la medida está justificada por el objetivo de preservar la neutralidad del sistema fiscal. En efecto, lo que busca dicha medida, en el marco de la Directiva europea, es diferir la tributación de la plusvalía hasta el momento de su enajenación efectiva en este caso de la sociedad adquirente.

En el apartado 86 de la Decisión se exponen los siguientes argumentos:

(86) Considerando lo anteriormente expuesto, la Comisión confirma su valoración inicial formulada en la decisión de incoación del procedimiento de investigación formal, de que: a) el no reconocimiento del 85 % de las plusvalías realizadas en el marco de las operaciones reguladas por la Ley 218/1990, y b) el no reconocimiento de las plusvalías realizadas en el marco de operaciones reguladas en el Decreto Legislativo 358/1997, no constituyen una ayuda estatal porque los valores fiscales de los activos intercambiados se han mantenido inalterables y, por tanto, las plusvalías fiscales no se han materializado, por lo que no se ha concedido ninguna ventaja. Las plusvalías realizadas fueron congeladas, de modo que no se pudieron distribuir los beneficios, y los incrementos del valor de los activos no se pudieron amortizar, desvalorizar ni deducir de ningún modo de los ingresos imposables de las sociedades surgidas de esas operaciones. La Comisión concluye, por tanto, que el aplazamiento fiscal aplicado en el marco de la neutralidad fiscal se justifica por la lógica intrínseca del sistema fiscal y no constituye una ayuda estatal”

4.1.2.3. Por último, ha de citarse también la Decisión 2003/193/CE¹⁰², que se refiere a la transformación de sociedades municipales italianas en sociedades de capital para la prestación de servicios públicos municipales establecido por la ley 549/1995. Esta norma previó un régimen fiscal especial para las sociedades anónimas con accionariado mayoritariamente público, estableciendo la exención de los derechos de aportación relativos a la transformación de empresas especiales y empresas municipales en sociedad anónima¹⁰³.

¹⁰² 2003/193/CE: Decisión de la Comisión, de 5 de junio de 2002, relativa a la ayuda estatal a las exenciones fiscales y préstamos privilegiados concedidos por Italia a empresas de servicios con accionariado mayoritariamente público C 27/99 (ex NN 69/98)

¹⁰³ En particular, están exentas: las tasas de registro; los derechos de timbre; el impuesto sobre el incremento del valor de los inmuebles (INVIM); los impuestos hipotecarios y catastrales, así como cualquier otro impuesto o tasa relacionada con la transferencia.

Para la Comisión, la exención de los derechos de aportación no entra en el ámbito del apartado 1 del artículo 87. Los argumentos que esgrime son los siguientes:

“(79) [...] la mera transformación de la forma jurídica de las empresas se rige por el principio de neutralidad fiscal puesto que la transformación de por sí no es indicativa ni de un aumento de los ingresos ni de rentabilidad. La exención del impuesto sobre transmisiones es, por lo tanto, una aplicación particular del principio a este caso concreto [...] la exención del impuesto sobre transmisiones se aplica a todos los casos de transformación de una empresa especial o una empresa municipal en SA, independientemente de la estructura del accionariado de las SA.

(80) Asimismo, también está claro que la transformación de una empresa especial o una empresa municipal en SA no puede equipararse a la constitución normal de una sociedad. De hecho, no se trata de una operación que se encuentre entre las opciones de un inversor privado, sino de una decisión de una autoridad pública con arreglo a los instrumentos jurídicos entre los que elegir de los previstos por la ley 142/90 para la prestación de determinados servicios a nivel local.

(81) A la vista de lo que antecede, la Comisión señala que la lógica de esta exención refleja el correcto funcionamiento y la eficacia del sistema fiscal. La exención se basa en el principio de neutralidad fiscal que es un principio fundamental del sistema tributario. Por consiguiente, la medida en cuestión está justificada por la naturaleza o la economía del sistema y no constituye ayuda estatal en el sentido del apartado 1 del artículo 87 del Tratado”

En definitiva¹⁰⁴, se trataba de una simple transformación de la forma jurídica de las empresas, que no implicaba ningún aumento de los beneficios o de las capacidades para generar beneficios, operaciones que están sistemáticamente exentas de los derechos de aportación, en virtud del principio general de neutralidad fiscal aplicable en el derecho fiscal italiano. La Comisión constató además que esta transformación no era fruto de una decisión normal de un inversor privado sino, al contrario, de una decisión de las autoridades públicas sobre los instrumentos jurídicos elegidos para la prestación de algunos servicios y por lo tanto no podía asimilarse a una constitución normal de una sociedad. Por ello la Comisión consideró que la exención de este tipo de operaciones se justificaba por el principio de neutralidad fiscal que se inscribía en la lógica del sistema fiscal en cuestión.

¹⁰⁴ Vid apartado 37 del Informe de 2004

4.1.3. Principio de eficacia

La eficacia se define en el Diccionario de la Real Academia Española como la “*capacidad de lograr el efecto que se desea o se espera*”. Es decir, la eficacia del sistema fiscal es la capacidad de conseguir el objetivo asignado, que es, conforme a la Comunicación de 1998, la recaudación de los impuestos.

En la Comunicación de 1998 se establece, en mi opinión, un principio de eficacia. El apartado 23 de ésta dice:

23. El carácter diferencial de determinadas medidas no implica necesariamente que sean ayudas estatales. Tal es el caso de medidas cuya racionalidad económica las hace «necesarias o funcionales con respecto a la eficacia del sistema fiscal». No obstante, corresponde al Estado ofrecer tal justificación.

La Comisión, en la Decisión 96/369/CEE, amplió el ámbito de este principio, estableciendo las consecuencias que se derivan de él.

“En materia fiscal, la Comisión considera que no constituyen ayudas de Estado las medidas cuya naturaleza diferencial implica una excepción a la regla general siempre que su racionalidad económica las haga necesarias o funcionales para la eficacia del sistema. Ello se refleja normalmente en el carácter no discriminatorio de su ámbito de aplicación, basado en condiciones o criterios objetivos y horizontales, así como en su alcance temporal ilimitado”.

Los caracteres de las medidas que establezcan una diferenciación justificable por este principio serían, de acuerdo con lo anterior:

4.1.3.1. Racionalidad económica

La medida debe estar basada en una racionalidad económica, e.d., ha de tener una justificación económica su implantación. En base a esta racionalidad económica, la norma es necesaria o funcional para la eficacia del sistema.

La referencia a la racionalidad económica supone, en mi opinión, que si los costes de implantación de la medida son superiores a los beneficios que se obtienen de la misma, en términos de la eficacia del sistema, está justificada su no implantación. Los términos “eficacia del sistema” han de referirse, en mi opinión, a la eficacia en la

recaudación, como se desprende de los apartados 24 y 26 de la Comunicación de 1998. En ella se dice:

24. “[...] si la administración fiscal puede establecer de forma discrecional plazos de amortización o métodos de valoración diferentes, por empresas y sectores, en ese caso se puede presumir la existencia de ayuda. Esta presunción también existe si la administración fiscal trata las deudas fiscales individualmente, persiguiendo un objetivo distinto del de la optimización de la recaudación de las deudas contraídas por la empresa de que se trate”

26. [...] los objetivos inherentes al propio sistema fiscal. Su razón de ser es obtener ingresos para financiar los gastos del Estado.”

Por tanto, la evaluación de la medida, en términos de racionalidad, ha de tener en cuenta el coste recaudatorio que supone, y si éste es superior al beneficio obtenido, estará justificada la no implantación de la medida.

Esta interpretación es la que se desprende de las Conclusiones del Abogado General JACOBS en el asunto GEMO

“141. En el presente caso, nada indica que la exención de que se trata persiga objetivos inherentes al régimen tributario, como por ejemplo objetivos relacionados con el adecuado funcionamiento y la eficacia de dicho régimen. Por ejemplo, la lógica de la exención no parece ser la de liberar a las empresas minoristas de carne más pequeñas de unas exigencias contables onerosas (un objetivo que podría alcanzarse mediante la tributación a tanto alzado) o renunciar a ingresos tributarios cuando el coste de la recaudación del impuesto supera dichos ingresos”

En definitiva, está justificada la exención cuando la utilidad marginal derivada de su no aplicación es negativa, en términos económicos.

Ha de señalarse que este principio, así entendido, es una consecuencia del que hemos denominado *supra* principio de economicidad¹⁰⁵, o de economía en la recaudación¹⁰⁶, que tiene su origen en Adam Smith, para el que “Toda contribución debe percibirse de tal forma que haya la menor diferencia posible entre las sumas que salen del

¹⁰⁵ NEUMARK (1973) “Principios de la Imposición”, págs. 392 - 402 (reedición del IEF de 1994)

¹⁰⁶ SMITH, Adam (1776) “Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las Naciones”, ed. Fondo de Cultura Económica, México (1979), pág. 727

bolsillo del contribuyente y las que se ingresan en el Tesoro público”.

4.1.3.2. En segundo lugar, su alcance temporal ha de ser ilimitado, no siendo aceptables medidas cuya duración temporal sea limitada en el tiempo. Por la propia lógica de la exigencia anterior, el alcance temporal ha de ser indefinido.

4.1.3.3. Respecto al carácter no discriminatorio de su ámbito de aplicación, basado en condiciones o criterios objetivos y horizontales, en mi opinión la Comisión se refiere a que el grupo específico se determine en base a criterios racionales, no arbitrarios, y que dentro del grupo la aplicación de la medida sea homogénea. Es decir, que el grupo se determine de forma no selectiva en su composición interna¹⁰⁷.

4.1.4. Principio de coherencia o congruencia

El principio de congruencia, dice NEUMARK¹⁰⁸, exige que la imposición “*se estructure de manera que la combinación de impuestos que se haya de elegir en cada caso constituya un todo homogéneo en cuanto a los objetivos, a fin de que no aparezcan injustificadas interferencias y lagunas en la imposición*”. Es decir, el principio de congruencia o coherencia exige que el sistema fiscal se estructure de forma que las normas tributarias no ofrezcan huecos ni duplicaciones en su composición y estructura que pudieran favorecer estructuras de fraude, economías de opción, o sobreimposiciones

La necesidad de preservar la coherencia del sistema impositivo ha sido establecida en la jurisprudencia del TJUE¹⁰⁹ como una justificación a la restricción de las libertades

¹⁰⁷ V.gr., en el asunto transportistas italianos (Decisión 97/270/CE) hay un sector específico que se beneficia de una medida de otorgamiento de un crédito fiscal, en función de los gastos de combustible. Ahora bien, dentro del sector resulta que existe una distribución selectiva, ya que la medida es diferente en función del tonelaje del camión, lo que da lugar a una distribución desigual. La medida, por tanto, es específica y selectiva. No cabe justificación alguna por la racionalidad o estructura del sistema.

¹⁰⁸ NEUMARK (1973) “*Principios de la Imposición*”, pág. 357 (reedición del IEF de 1994)

¹⁰⁹ Así, entre otras, podemos citar las sentencias C-204/90, Hanns - Martin Bachmann contra Estado belga ; C-300/90, Comisión de las Comunidades Europeas contra Bélgica; C-55/98, Skatteministeriet contra Bent Vestergaard; C-388/01, Comisión contra República Italiana; C-9/02, Hughes de Lasteyrie du Saillant contra Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie; C-319/02, Petri Manninen

fundamentales. Así, en el asunto C-204/90, Hans Bachmann – Bélgica, así como en el asunto C-300/90, Comisión – Bélgica, el TJUE admitió que *“la necesidad de preservar la coherencia del régimen tributario podía justificar una restricción del ejercicio de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado. No obstante, para que una alegación basada en dicha justificación pueda acogerse, es preciso que se demuestre la existencia de una relación directa entre la ventaja fiscal de que se trate y la compensación de dicha ventaja mediante un gravamen fiscal determinado”*¹¹⁰. En dichos asuntos, el TJUE la coherencia del sistema fiscal justificaba el carácter no deducible de las primas satisfechas por contratos de seguro a entidades extranjeras, dado que la percepción de las cantidades obtenidas de los aseguradores – por fallecimiento, jubilación, o por rescate – estarían exentos en tal caso, siendo gravados de otro modo.

En sede de ayudas de Estado es importante mencionar el asunto GIL Insurance, que ha sido expuesto en un capítulo anterior.

La cuestión que se planteó en este asunto era acerca de los tipos impositivos aplicables al impuesto sobre las primas de seguro (IPT), cuando concurría con determinadas operaciones gravadas por IVA, al objeto de evitar el determinado “value shifting”. En efecto, este impuesto vino a gravar determinadas operaciones de seguro, las cuales estaban exentas de IVA, y cuyo tipo originario era de un 2,5%. Cuando la operación de seguro se contrataba con agentes independientes de los que prestaban el servicio principal existían dos operaciones, cada una de las cuales estaba gravada por su impuesto: la operación principal (el alquiler de electrodomésticos; el viaje, o el alquiler de automóviles), gravada al tipo general de IVA, y la operación de seguro, gravada al tipo del IPT, el 2,5%. El problema se planteaba, sin embargo, cuando confluían en la misma persona el prestador del servicio y del seguro – o bien dos personas distintas pero pertenecientes al mismo grupo económico – siendo en este caso el seguro conexo a la prestación principal. En tal caso, existe la posibilidad de que mediante una manipulación de las bases imponibles de cada una de las operaciones se otorgue mayor valor al seguro – al tener un tipo impositivo más

¹¹⁰ STJCE de 7 de septiembre de 2004, As. C-319/02, Petri Manninen, aptdo 42

reducido – y menor a la prestación principal – cuyo tipo es más elevado –, produciéndose el denominado “*value shifting*” – e.d., cambio de valor – y reduciéndose los ingresos fiscales.

De esta manera, en 1997 se llevó a cabo una modificación del tipo normal del IPT, que aumentó del 2,5 % al 4 % y se introdujo un nuevo tipo del IPT, denominado “tipo incrementado”, que ascendía al 17,5 %, que se aplicaba a los electrodomésticos, a los automóviles y a los viajes, si bien sólo en ciertas circunstancias. Así, por lo que respecta a los viajes, el tipo superior se aplica únicamente al seguro de viaje vendido a través de agencias de viajes. Al seguro de viaje vendido directamente por los aseguradores se le aplica el tipo normal. Por lo que respecta a los electrodomésticos, el tipo superior se aplica únicamente cuando el asegurador está vinculado al proveedor del electrodoméstico, cuando el seguro se concierta a través del proveedor o cuando se paga una comisión a este último. En cambio, un seguro similar que se venda por medio de un agente de seguros o directamente por las compañías de seguros está sujeto al tipo normal. La razón invocada para la introducción del tipo superior era prevenir las transferencias de valor (“*value-shifting*”), pues la administración tributaria sostenía que los proveedores de electrodomésticos, o las agencias de viajes, manipulando los precios de éstos y de los correspondientes seguros, podían aprovecharse de la exención del IVA de que gozan las prestaciones de servicios de seguro.

Esta medida, al no gravar por el tipo incrementado a los aseguradores independientes, planteaba el problema de si éstos obtenían una ayuda a costa de los proveedores de seguros conexos. El TJUE, sin embargo, no entra en la consideración de la existencia de ayuda, y se centra en la necesidad de mantener la coherencia ó congruencia del sistema fiscal.

El TJUE dice en su sentencia:

75. Como sostiene el Abogado General en el punto 84 de sus conclusiones, debido a su alcance y a su efecto, el tipo superior del IPT puede calificarse de impuesto regulador que constituye un elemento disuasorio específico para la celebración de contratos de seguro conexos. El establecimiento de un tipo superior del IPT sobre determinados contratos de seguro no estaba destinado a conceder una ventaja a los operadores que

ofrecen contratos de seguro sujetos al tipo normal del IPT, con arreglo al sistema general de tributación de los seguros.

76. A este respecto, es preciso señalar que el IPT recaudado al tipo normal no constituye un régimen excepcional respecto al régimen general de tributación de los seguros en el Reino Unido. No se trata de un régimen fiscal que favorezca a un sector determinado, puesto que se trata de un sistema de tributación de las primas de seguro, con objeto de compensar la no sujeción al IVA de que gozan las operaciones de seguro.

78. En estas circunstancias, aun suponiendo que el establecimiento del tipo superior del IPT implique una ventaja para los operadores que ofrecen contratos sujetos al tipo normal, la aplicación del tipo superior del IPT a una parte determinada de los contratos de seguro antes sujeta al tipo normal debe considerarse justificada por la naturaleza y la estructura del sistema nacional de tributación de los seguros. Por tanto, el régimen del IPT no puede considerarse constitutivo de una ayuda de Estado en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1.

4.1.5. Principio de igualdad

Como expusimos en el capítulo III, el principio de igualdad tiene una doble formulación: por un lado, tratar de forma igual a los sujetos que están en situación comparable; por otra, tratar de forma distinta a aquéllos que se encuentran en situación distinta. Esta última formulación ha de modularse con el principio de proporcionalidad.

La Comunicación de 1998 dice en su apartado 24:

24. [...] Por último, algunas condiciones pueden estar justificadas por diferencias objetivas entre los contribuyentes.

Es legítimo adaptar el sistema fiscal para acomodar distintos rasgos de una actividad económica. Bajo este apartado podemos encontrar los siguientes casos:

4.1.5.1. Adaptación de los sistemas fiscales a las características de los contribuyentes.

Muchos sistemas fiscales contienen reglas diferentes para sectores específicos, que puedan justificarse por sus características particulares. En este punto, la Comisión ha emitido una serie de Decisiones en las que justifica el tratamiento diferenciado de

sectores económicos en base a las características de su actividad. Las Decisiones que exponemos se refieren al sector bancario.

4.1.5.1.1. Fusiones bancarias en Italia. No admisión de ventajas no justificadas por características específicas del sector.

Mencionamos aquí la Decisión 2002/581/CE¹¹¹, relativa a las fusiones bancarias¹¹², en que las autoridades italianas habían otorgado una serie de ventajas fiscales a favor de las operaciones de concentración en el sector bancario en un determinado período¹¹³. La Comisión dice al respecto:

“(32) La Comisión reconoce que la propia esencia de la actividad bancaria pudiera justificar, en principio, la introducción de disposiciones fiscales específicas al sector. No obstante, las medidas en examen no constituyen una adaptación del sistema general a las características particulares de la actividad bancaria...”

Y, en el apartado 35:

“(35) [...] Una medida selectiva podría justificarse por la naturaleza específica de la actividad a la que se destina”

En este caso, las medidas en cuestión constituían ayudas *ad hoc* destinadas a mejorar la competitividad de los bancos que se fusionaban. La Comisión destacó por otra parte que la justificación pretendida por las autoridades italianas, que era la necesidad de reestructurar el sector bancario, no guardan relación alguna con la operativa normal del sistema fiscal del sector bancario; por tanto, ello implica que no se justifica por la naturaleza o el esquema general del sistema que la banca deba beneficiarse de reglas más favorables en las fusiones.

¹¹¹ 2002/581/CE: Decisión de la Comisión, de 11 de diciembre de 2001, relativa al régimen de ayudas estatales aplicado por Italia en favor de los bancos

¹¹² Vid Informe de 2004, apartado 40

¹¹³ La ventaja principal era la reducción al 12,5 % del tipo del impuesto sobre sociedades durante cinco años, con ciertas condiciones; junto a ella, la neutralidad fiscal para determinadas operaciones relativas a la fusión (ciertas retrocesiones de bienes; Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos; neutralidad fiscal en la aportación de títulos en el capital de la Banca de Italia...).

4.1.5.1.2. Rendimientos del capital mobiliario en el sector bancario: justificación de la no retención por las características del sector bancario

ROSSI-MACCANICO¹¹⁴ hace mención a un supuesto de ventaja selectiva en el sector bancario que se justifica por la naturaleza intrínseca de la actividad: la exención que contemplan los sistemas fiscales a la retención en el pago de intereses a los bancos o instituciones financieras. El beneficio de un banco no corresponde al interés percibido, sino la diferencia entre el interés recibido (activo) sobre el interés pagado (pasivo) por el banco. Mientras que la retención constituye una carga ordinaria para otros contribuyentes, una retención aplicable sobre el interés bruto recibido por el beneficiario tendría el efecto de echar del mercado a las instituciones financieras, ya que ello se correspondería con un impuesto sobre la cifra de negocio, en lugar de un impuesto sobre los beneficios. Por tanto, está justificada la exención sobre los rendimientos del capital de las entidades financieras, debido a la índole de su actividad.

4.1.5.1.3. Provisiones por pérdidas en préstamos de las entidades de crédito en Dinamarca

La Ayuda N 482/2001¹¹⁵ se refiere a un sistema danés relativo a las provisiones por pérdidas en préstamos de las entidades de crédito. La medida autorizaba a las entidades de crédito a provisionar por anticipado las pérdidas inherentes a los riesgos de crédito. En este caso, la Comisión consideró que la medida estaba justificada por la estructura general del sistema en cuestión, ya que las medidas excepcionales tenían relación directa con las características de las operaciones bancarias o financieras, e.d., con el funcionamiento normal del sistema, a diferencia del supuesto anterior.

4.1.5.2. Diferencias en los sistemas de cargas

En segundo lugar, encontramos las diferencias en los sistemas de cargas, supuesto

¹¹⁴ ROSSI-MACCANICO (2004) “*State Aid Review of Member States’ Measures Relating to Direct Business Taxation*”, pág. 245

¹¹⁵ DO 2003 C 154/13 2.7.2003

que se ha planteado, entre otros, en la gestión de servicios de interés económico general, como los asuntos Ferring, Altmark Trans y Enirisorse, en los que se trataba de saber si, y, en su caso, en qué medida, los Estados miembros pueden compensar las cargas adicionales resultantes de la gestión de servicios de interés económico general sin estar sujetos a las disposiciones sobre ayudas del Tratado. En los tres asuntos, el Tribunal de Justicia había permitido, en determinadas circunstancias, la solución compensatoria.

Este supuesto se plantea asimismo en determinados impuestos medioambientales¹¹⁶, como los impuestos sobre las emisiones de CO₂ ó de SO₂, introducidos por varios Estado Miembros. Estas clases de impuestos medioambientales se consideran medidas generales, que pueden favorecer a determinadas empresas – las no gravadas por el impuesto – si bien se entiende que es una consecuencia inherente al sistema, de forma que dichas medidas per se no caen en el ámbito del art. 107.1 TFUE. Sin embargo, sí se considera que los tributos “verdes” tienen elementos de ayuda cuando contienen disposiciones que eximen o reducen la deuda tributaria de determinadas empresas, en cuyo caso la Comisión considera que son ayudas de Estado, como es el caso, v.gr., de la desgravación para industrias intensivas en energía de los impuestos sobre emisiones de CO₂. La desgravación en estos casos conduce a una derogación del sistema general del impuesto, ya que va contra la lógica interna del gravamen, que es reducir el consumo de energía y emisiones nocivas¹¹⁷. Ahora bien, incluso en este caso, no es inmediato que estas medidas de desgravación fiscal deban constituir ayudas de Estado, ya que puede que las características especiales de la categoría favorecida de empresas las haga inapropiadas de aplicar la regla general. Si hubiera

¹¹⁶ Vid BACON (1998) “*State Aids and General Measures*”, pág. 308

¹¹⁷ Vid XXII IPC, 1992, punto 451: “*En abril, la Comisión autorizó a Dinamarca y a los Países Bajos a introducir nuevos impuestos CO₂/energía, con una desgravación parcial para las empresas con un consumo importante. La desgravación constituye una ayuda estatal, ya que se destina específicamente a unas empresas y es contraria al fundamento del impuesto, cuyo propósito es reducir el consumo de energía y de emisiones de CO₂. No obstante, se consideró que la desgravación podía acogerse a la exención porque la presión fiscal general se había incrementado y las empresas experimentarían una pérdida acusada de competitividad sin dicha desgravación. La propuesta de la Comisión de un impuesto comunitario sobre CO₂/energía incluye excepciones o desgravaciones similares*”. En el mismo sentido, XXV IPC punto 233.4

de aplicarse este principio, podría argumentarse que la exención total o parcial de determinadas industrias intensivas en energía de un impuesto sobre las emisiones de CO₂ podría justificarse en base a que estas industrias soportarían costes desproporcionados en comparación con otras industrias, simplemente por la naturaleza intrínseca de sus procesos productivos.

Consideraciones semejantes pueden hacerse acerca de los impuestos sobre los residuos introducidos en Holanda y en Dinamarca. Mientras que los impuestos no son ayuda en sí mismos, la Comisión ha considerado que las exenciones parciales para las compañías que utilicen o produzcan material reciclado conducen a ayudas de Estado a favor de éstas¹¹⁸. Sin embargo, como reconoce la Comisión, estas categorías de empresas, por la naturaleza de sus procesos, producen más residuos que las empresas comparables que no usan material reciclado, de forma que estarían desproporcionadamente afectadas por el impuesto sobre los residuos. Podría argumentarse, por tanto, que tienen una “característica extraña” que las hace inapropiadas para soportar el impuesto sobre los residuos sin desgravación fiscal.

La jurisprudencia del TJUE acude a este criterio, normalmente para confirmar la existencia de selectividad. Así, podemos ver dos pronunciamientos del TJUE:

¹¹⁸ Vid XXV IPC, 1992, punto 206: “206. Las Directrices comunitarias sobre ayudas estatales en favor del medio ambiente tienen como objetivo buscar un equilibrio entre la citada política de competencia y las consideraciones de política medioambiental. Así, las Directrices confirman el principio de quien contamina paga pero, al mismo tiempo establecen que en determinadas condiciones estas ayudas podrán ser autorizadas. En consonancia con estos principios, las Directrices establecen que, aunque las ayudas de funcionamiento son consideradas normalmente incompatibles con el mercado común, la Comisión podrá autorizarlas en casos excepcionales en forma de deducción de los impuestos sobre el medio ambiente y otras medidas compensatorias, siempre y cuando la ayuda sea necesaria para lograr los objetivos ambientales perseguidos. Por lo tanto, la Comisión concluyó que la deducción de los nuevos impuestos sobre las emisiones de CO₂ y SO₂ en favor de empresas con un alto consumo de energía en Dinamarca y los Países Bajos, así como la deducción del impuesto sobre aguas subterráneas y residuos en favor de determinadas empresas en los Países Bajos podían ser autorizadas porque constituían el precio inevitable de encontrarse entre los primeros países que han introducido un impuesto que será beneficioso para el medio ambiente. Sin algunas deducciones, estos impuestos dañarían seriamente la competitividad de las empresas con elevado consumo de energía en los países que han introducido el impuesto, en este caso Dinamarca y los Países Bajos, de forma que sería impracticable. No obstante, para garantizar que estas deducciones fiscales no falseen indebidamente la competencia y para ofrecer un incentivo para que los destinatarios de estas ayudas introduzcan medidas para reducir la contaminación, la Comisión exigirá en todos los casos que la deducción fiscal sea temporal y, en principio, decreciente”

En cuanto al asunto Renove, en la STJUE As. 351/98¹¹⁹, el TJUE dice:

42 El concepto de ayuda ha sido interpretado por el Tribunal de Justicia de forma que excluye las medidas que creen una diferencia entre empresas en materia de cargas cuando dicha diferencia resulta de la naturaleza o de la estructura del sistema de cargas considerado [...]

43 No obstante, en el presente asunto, las cargas controvertidas son las que resultan de la necesidad de las empresas de renovar sus vehículos industriales, cargas que normalmente recaen sobre sus presupuestos. Por tanto, la ayuda concedida a determinadas empresas para asegurar una parte de dichas cargas no se inscribe en la naturaleza y estructura del sistema de cargas controvertido

Igualmente, en el asunto Azores¹²⁰, el TJUE se refiere también al sistema de cargas:

52. [...]es jurisprudencia reiterada que el concepto de ayuda de Estado no se refiere a las medidas estatales que establecen una diferenciación entre empresas y que, en consecuencia, son a priori selectivas, cuando esta diferenciación resulta de la naturaleza o de la estructura del sistema de cargas en el que se inscriben (véanse, en ese sentido, las sentencias de 2 de julio de 1974, Italia/Comisión, antes citada, apartado 33, y de 15 de diciembre de 2005, Unicredito Italiano, C-148/04, Rec. p. I-11137, apartado 51).

Es dudosa la interpretación de la expresión “sistema de cargas”. En mi opinión, puede referirse a las estructuras de coste de las empresas; o bien a que la ayuda puede mitigar determinadas cargas, de forma que tienda a igualar la situación entre las empresas, que a priori era distinta, precisamente por el sistema de cargas. Parece razonable esta interpretación: dos empresas tienen estructuras de costes diferentes. Una medida que mitigase los costes de ambas sería general, aunque beneficiase más a una que a otra (y ello no la convertiría en ventaja selectiva). Pero si la medida sólo se aplica a una, o a ambas en distinta medida, habría que ver si se justifica la medida por la incidencia que la ayuda tiene en cada una de las empresas (trata de compensar la estructura desnivelada).

Por tanto, este supuesto, que se cita reiteradamente en la jurisprudencia, supone en mi

¹¹⁹ As. C-351/98, España – Comisión (Plan Renove I)

¹²⁰ As. C-88/03

opinión un segundo escalón adicional en el criterio de la comparabilidad entre empresas, ya que incluso dedicándose a la misma actividad, y en términos de objetivos ser comparables, puede ser que las estructuras de coste de las empresas sean distintas, lo que puede justificar la medida a evaluar.

A este respecto, es esclarecedor exponer el asunto C-128/03 AEM spA.

Los hechos de este asunto, resumidamente, son los siguientes: como consecuencia de la adaptación al nuevo marco eléctrico, en Italia se estableció mediante ley que determinadas empresas productoras de electricidad (centrales hidroeléctricas y geotérmicas), que se beneficiaban de una tarifa que contemplaba conceptos que compensan costes que realmente no tienen, habían de satisfacer un canon incrementado por el acceso a la red eléctrica, el cual se destina a compensar la ventaja que obtienen de la tarifa que aplican.

La solución propuesta por la Abogada General como el TJUE es considerar que hay dos tipos de empresas, que se diferencian por la estructura de costes que soportan, ya que unas de ellas, las hidráulicas y geotérmicas, calculan la tarifa repercutiendo unos costes que no soportan – y a cuya compensación obedece el pago de la tarifa incrementada por el acceso a la red – y el resto, que sí soportan dichos costes, y que por tanto no satisfacen dicha tarifa incrementada. El planteamiento de la Abogada General y del TJUE es que dado que la estructura de costes es diferente, no cabe hablar de ventaja en aquéllas empresas que no soportan el peaje de acceso a la red incrementado, que trata únicamente de equilibrar los costes de dichas empresas. Por ello cabe entender que éste está justificado por la lógica del sistema.

En palabras de la Abogada General Christine STIX-HACKL:

“45. Podría considerarse que constituye un motivo de justificación objetivo la compensación de ventajas indebidas en materia de costes que obtienen determinados operadores económicos. Por consiguiente, debe examinarse si, y, en su caso, en qué circunstancias, puede reconocerse que la compensación de ventajas indebidas mediante la imposición de un incremento constituye un motivo de justificación objetivo de la diferenciación que realiza la correspondiente medida administrativa. Esto tendría como consecuencia que las empresas no obligadas al pago del incremento no

disfrutarían de una ventaja selectiva por el hecho de que se perciba un incremento de las demás empresas competidoras [...]

47. El propio órgano jurisdiccional remitente parte de la existencia de ventajas indebidas en materia de costes en favor de las empresas obligadas al pago del incremento e indica, en esta medida, que, tras la adaptación del Derecho interno a la Directiva 96/92, los productores de energía eléctrica italianos no se encuentran en situaciones comparables, debido a que todos los productores siguen aplicando en sus relaciones con las empresas distribuidoras – al menos en relación con los clientes cautivos – un régimen tarifario general no modificado que contiene, entre otros, una cuota destinada a cubrir los costes de combustible. Sin embargo, parece evidente que no todos los productores soportan costes de combustible como, por ejemplo, las centrales hidroeléctricas y geotermoeléctricas. Por este motivo, antes de la liberalización del mercado de la energía eléctrica existía un mecanismo de compensación para que los productores que no soportaban costes de combustible abonasen los ingresos del correspondiente elemento tarifario a la Cassa congruaglio. En el curso de la liberalización del mercado de la electricidad se suprimió este mecanismo de compensación pero no el régimen tarifario, cosa que supuso, en suma, una ventaja indebida para aquellos productores que no soportan costes de combustible. Conforme a la información proporcionada por el órgano jurisdiccional remitente, este régimen tarifario es importante en el mercado liberalizado, puesto que los precios de cesión al por mayor en el mercado cautivo constituyen una referencia para las contrataciones bilaterales en el mercado libre.

48. De esta información proporcionada por el órgano jurisdiccional remitente se desprende que la liberalización del mercado italiano de la energía eléctrica ha producido ventajas indebidas en materia de costes que favorecen a determinados productores, cuya compensación mediante la percepción de un incremento limitado en el tiempo, impuesto a las empresas favorecidas sin justificación alguna, en particular, las centrales hidroeléctricas y geotermoeléctricas, no debe considerarse, en determinadas circunstancias, un trato favorable selectivo de los demás productores no sujetos al pago del incremento”

Por fin, el TJUE en la sentencia concluye que la diferenciación entre empresas está justificada por la naturaleza del sistema de cargas:

“43. Es preciso concluir que una medida como la controvertida en el litigio principal, que con carácter transitorio impone únicamente a las empresas productoras y distribuidoras de energía eléctrica procedente de centrales hidroeléctricas y geotérmicas un incremento del canon por el acceso a la red nacional de transmisión de electricidad y por el uso de esta red, con el fin de compensar la ventaja generada en favor de dichas empresas durante el período transitorio en virtud de la liberalización del mercado de la electricidad como consecuencia de la adaptación del Derecho

interno a la Directiva 96/92, constituye una diferenciación entre empresas en materia de cargas que resulta de la naturaleza y de la estructura del sistema de cargas considerado. En consecuencia, tal diferenciación no constituye en sí misma una ayuda de Estado en el sentido del artículo 87 CE”

4.1.5.3. Por último, ha de mencionarse el tratamiento diferenciado de las PYMES. Es común establecer para las pequeñas empresas requisitos administrativos imponer requisitos administrativos y de control menos gravosos, siempre que estén basados en criterios horizontales y generales. Tales reglas no constituyen ayuda, ya que están justificadas por el tamaño menor y menores recursos de dichas empresas¹²¹.

La Comunicación de 1998 dice:

27. [...] Por último, la lógica que subyace en determinadas disposiciones específicas en materia de fiscalidad de la pequeña y mediana empresa, incluidas las pequeñas empresas agrícolas, es comparable a la que justifica la progresividad de un baremo impositivo.

Y el Abogado General FENNELLY, en las Conclusiones del asunto Ecotrade¹²²:

26. [...] La existencia de regímenes concursales distintos para las empresas de distintas dimensiones y tipos puede justificarse por consideraciones con respecto a las cuales tienen pertinencia dichas diferencias, siempre y cuando el efecto neto de los distintos regímenes sobre las condiciones de competencia sea idéntico. Así, por ejemplo, un Estado miembro puede tratar de someter la liquidación de las pequeñas empresas a una menor carga administrativa, con el fin de preservar mejor sus recursos, comparativamente menores, para satisfacer a sus acreedores.

4.1.6. Principio de redistribución

Por último, encontramos el principio de redistribución. NEUMARK dice que el sistema impositivo debe estar estructurado de forma que la carga fiscal sea progresiva, contribuyendo a una redistribución de la renta y la riqueza, es decir, a disminuir la desigualdad primaria que origina el mecanismo de mercado, conforme a los valores dominantes de justicia distributiva de la sociedad.

¹²¹ BACON (2009) “*European Community Law of State Aids*”, pág. 93 punto 2.132

¹²² As. C-200/97, Ecotrade

Las exigencias lógicas del principio de redistribución son dos, por un lado, la progresividad impositiva; por otro, eliminar del sistema fiscal los elementos de regresividad (impuesto sobre consumos específicos; impuesto sobre nóminas; impuesto sobre ventas de bienes de primera necesidad).

La Comunicación de 1998, como exigencia lógica del principio de redistribución menciona la progresividad del baremo impositivo:

24. La progresividad de un baremo impositivo sobre los ingresos o los beneficios se justifica por la lógica redistributiva del impuesto.

Este principio implicaría por tanto que las exenciones o beneficios fiscales sean mayores cuanto menor fuera el índice de capacidad de pago.

SCHÖN¹²³ discrepa de esta exigencia, ya que entiende que no debe evaluarse la naturaleza progresiva de un impuesto sobre la renta como una medida selectiva justificada por el propósito social de la redistribución. La progresividad como característica general de un sistema fiscal no tiene nada que ver con determinadas empresas o la producción de determinados bienes. Además, el sistema progresivo no puede entenderse como un incentivo fiscal para pequeños contribuyentes, sino más bien como una sobreimposición para grandes perceptores de renta. Por último, un tipo fiscal progresivo no puede compararse con las disposiciones que se desvían de la norma general sobre tipos impositivos y base imponible cuando se refieren a PYMES. Estas disposiciones constituyen claramente ayudas de Estado y todo lo que puede hacerse es cuestionar su selectividad.

En este caso ha de traerse a colación el asunto Demesa¹²⁴, al que se ha hecho referencia en otro capítulo anterior. Una de las medidas que se examinan en la sentencia es, como sabemos, la concesión de un crédito fiscal a la inversión por el importe del 45% de la inversión en activos fijos nuevos, en determinadas condiciones, siempre que dicha inversión supere los 15. 000.000 €. La Comisión

¹²³ SCHÖN (1999) “*Taxation and State Aid Law in the European Union*”, pág. 929

¹²⁴ As. T-127/99, Demesa – Comisión

concluyó que dicha medida era selectiva de facto.

Respecto de la justificación de la medida, el TG dice, en respuesta a los argumentos de la recurrente:

“164 Debe subrayarse, no obstante, que la justificación basada en la naturaleza o la economía del sistema fiscal hace referencia a la coherencia de una medida fiscal específica con la lógica interna del sistema fiscal en general [...] Así, una medida fiscal específica que esté justificada por la lógica interna del sistema fiscal como la progresividad del impuesto que esté justificada por la lógica redistributiva de éste quedará excluida del ámbito de aplicación del artículo 92, apartado 1, del Tratado.

165 Las partes demandantes en los asuntos T-127/99 y T-148/99 afirman que el crédito fiscal a que se refiere el artículo 1, letra d), de la Decisión impugnada se encuentra incardinado en la naturaleza y economía del sistema tributario español. El crédito fiscal se inspira en los principios de progresividad y eficacia recaudatoria del impuesto.

166 Sin embargo, al fijar el importe mínimo de inversión en 2.500 millones de pesetas, el crédito fiscal establecido por la Norma Foral 22/1994 favorece únicamente a las empresas que dispongan de considerables recursos económicos. La medida vulnera de esta forma los principios de progresividad y de redistribución, inherentes al sistema tributario español”

En el asunto Portugal/Comisión (Azores) el TJUE resuelve un recurso contra la decisión de la Comisión que declaró incompatible con el mercado común la parte del régimen que adaptaba el sistema fiscal nacional a las particularidades de la Región Autónoma de las Azores en lo relativo a las reducciones de los tipos del impuesto sobre la renta, por lo que respecta a empresas que ejerzan actividades financieras, así como a empresas que ejerzan actividades del tipo "servicios intragrupo". Tomamos los siguientes párrafos de la Decisión¹²⁵ de la Comisión:

(8) Mediante el Decreto Legislativo Regional 2/99/A, de 20 de enero de 1999, la Región de las Azores aprobó las modalidades de adaptación del sistema fiscal nacional a las particularidades regionales, en aplicación de las competencias que le han sido atribuidas a este respecto. Este Decreto Legislativo está en vigor desde el 1

¹²⁵ 2003/442/CE: Decisión de la Comisión, de 11 de diciembre de 2002, relativa a la parte del régimen que adapta el sistema fiscal nacional a las particularidades de la Región Autónoma de las Azores en lo relativo a las reducción de los tipos del impuesto sobre la renta

de enero de 1999 e incluye, en particular, un aspecto relativo a las reducciones de los tipos del impuesto sobre la renta.

(9) Las reducciones del tipo del impuesto mencionado son aplicables automáticamente a todos los agentes económicos (personas físicas y jurídicas) y, según las autoridades portuguesas, tendrían como objetivo, en particular, permitir a las empresas instaladas en la Región autónoma de las Azores superar las desventajas estructurales intrínsecas a su situación en una región insular y ultraperiférica. Para ello, todos los sujetos pasivos del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRS) y de las personas jurídicas (IRC) de la Región de las Azores se benefician de reducciones de los tipos de impuesto que pueden llegar hasta el 20 % para el IRS (15 % en 1999) y el 30 % para el IRC. El coste presupuestario de esta medida calculado por las autoridades portuguesas, sobre la base de la pérdida de ingresos fiscales resultante, se eleva a unos 26,25 millones de euros (EUR) anuales.

Para el Abogado General GEELHOED la medida no está justificada por la progresividad del sistema fiscal:

18. En tercer lugar, dado que las reducciones no habían sido el resultado de la aplicación de los principios de proporcionalidad o de tributación progresiva, sino que favorecían a las empresas localizadas en una determinada región con independencia de su situación financiera, no podían considerarse justificadas por la naturaleza del sistema fiscal portugués.

4.2. Objetivos del sistema fiscal

Más arriba hemos visto que la Comunicación de 1998 distingue entre objetivos inherentes o intrínsecos al sistema fiscal (consistentes en la generación de ingresos públicos, y objetivos de los regímenes o esquemas fiscales, que son externos al sistema fiscal, y no pueden justificar la selectividad.

Esta distinción, que ha sido calificada como de estrecha¹²⁶, parece difícilmente reconciliable con la definición general de lo que constituye selectividad material, como estableció la sentencia Adria-Wien, que define este concepto como la idoneidad de una medida nacional de otorgar una ventaja a las empresas que están legal y fácticamente en situación comparable a otras empresas que no disfrutaban de la ventaja. En Adria-Wien, el TJUE aceptó expresamente la persecución de otros objetivos fuera

¹²⁶ BARTOSCH (2009) “On being Selective in Selectivity”, pág. 433

del estrecho margen de aquéllos intrínsecos al sistema fiscal relevante. Por tanto, parece que al margen de los objetivos de competitividad, existen otros objetivos que son permisibles y por tanto no deben dar lugar a selectividad material.

El problema, señala BARTOSCH, es qué sucede si la competitividad no es un objetivo de la medida, sino una consecuencia inevitable, y no puede por tanto evitarse que se produzcan simples efectos sobre la competencia. Es difícil imaginar una medida que no tenga efectos indirectos sobre la competencia. Otorgar una ventaja por puras razones de protección ambiental o de política social afecta, de una manera u otra, a la competitividad de determinadas empresas. Incluso si todas las empresas activas en un determinado mercado tienen igualdad de acceso a las ventajas, el hecho de que disfruten dichos beneficios puede hacer al sector más atractivo para potenciales inversores o nuevas empresas procedentes de otros sectores donde no existen beneficios comparables.

4.2.1. Objetivos internos: Recaudación

La Comunicación de 1998 establece, en su apartado 26:

26. Se ha de distinguir, por una parte, entre los objetivos asignados a un determinado régimen fiscal, a los cuales es ajeno – en particular, los objetivos sociales o regionales – y, por otra, los objetivos inherentes al propio sistema fiscal. Su razón de ser es obtener ingresos para financiar los gastos del Estado

Se refiere a la razón de ser del sistema fiscal, no de los objetivos inherentes, aunque la expresión no sea muy afortunada. En la versión inglesa es: “*The whole purpose of the tax system is to collect revenue to finance State expenditure*”. En la versión francesa: *La raison d'être du système fiscal est de collecter des recettes destinées à financer les dépenses de l'État*

Encontramos aquí algunos ejemplos.

4.2.1.1. Exención del impuesto sobre bebidas en Austria¹²⁷.

El asunto se refiere a la exención del vino del impuesto sobre bebidas, siempre que se

¹²⁷ Decisión 99/779/CEE

vendan directamente al consumidor en el lugar de producción (venta directa en la explotación). El gobierno austríaco justifica la exención por: fomentar el desarrollo de la viticultura en pequeñas explotaciones, y por equiparar la fiscalidad de los agricultores a las del resto de la CEE, donde no existe este impuesto.

Sin embargo, la Comisión entiende que no es admisible la exención. En la Decisión dice:

“Se autorizan las excepciones al régimen general indispensables por razones económicas o aquellas motivadas por la necesidad de garantizar la eficacia del sistema [...] La Comisión no dispone de información que permita afirmar que tal exención fiscal se basa en la lógica del citado régimen, como tampoco ha podido observar dificultades técnicas que impidan la recaudación de dicho impuesto”

Por tanto, *contrario sensu*, parece que la existencia de dificultades técnicas que impidan la recaudación motivaría la justificación de la medida. En este mismo sentido, como más arriba hemos visto, el principio de eficacia justificaría la no percepción de ingresos tributarios cuando el coste de la recaudación supera dichos ingresos¹²⁸.

En definitiva, está justificada la exención cuando la utilidad marginal derivada de su no aplicación es negativa, en términos económicos.

4.2.1.2. Regularizaciones de rentas no declaradas

Un aspecto importante son las regularizaciones fiscales de rentas no declaradas¹²⁹. A este respecto, es de destacar la medida adoptada por Italia para la regularización de la

¹²⁸ Vid pág. 31

¹²⁹ Vid As. N 674/2001, así como la Resolución del Consejo de 29.10.2003 (DO 2003 C 260/1), que establece en su apartado 1.1: “La directriz para el empleo n° 9 sobre el trabajo no declarado, adoptada el 22 de julio de 2003, cuyo contenido es el siguiente: «Los Estados miembros deberían desarrollar y aplicar medidas y acciones globales para erradicar el trabajo no declarado, que combinen la simplificación del entorno empresarial, la supresión de los factores disuasorios y la oferta de incentivos apropiados en los sistemas fiscales y de prestaciones, una mejor ejecución de la legislación y la aplicación de sanciones. Deberían llevar a cabo los esfuerzos necesarios a escala nacional y comunitaria para medir el alcance del problema y los progresos logrados a escala nacional.»;

economía sumergida, que estableció un impuesto sustitutivo de los impuestos directos no declarados a un tipo reducido en tres años, a razón de un 10, 15 y 20% en cada uno de los años. La Comisión consideró que la medida no era selectiva, puesto que estaba destinada potencialmente a cualquier empresa que hubiera dejado de declarar, y se aplicaba sobre criterios objetivos.

La medida, sin embargo, es dudoso que no sea selectiva, ya que probablemente existe selectividad de facto, sin que sea justificable, como establece la jurisprudencia del TJUE, que el ámbito de destinatarios a priori no esté predeterminado.

En mi opinión, la justificación de dicha medida está precisamente en el objetivo recaudatorio del sistema fiscal, ya que se diseña para aumentar los ingresos fiscales, de forma que facilita a los contribuyentes incumplidores la puesta al día con la Hacienda Pública¹³⁰.

4.2.1.3. Lucha contra la evasión fiscal.

Combatir la evasión fiscal es otro aspecto a mencionar en esta sede. En la Decisión 2007/256/CE¹³¹, relativa a Francia, en la que la Comisión cuestionó una estructura fiscal que permitía a las AIE – para determinadas operaciones autorizadas por el Ministerio de Hacienda – deducir de la base imponible la totalidad de las amortizaciones de los bienes adquiridos y cedidos en arrendamiento – junto con los gastos financieros derivados de la adquisición del bien – que constituía una derogación frente a la regla general, la cual establecía la limitación de las amortizaciones deducibles al importe de las rentas percibidas por el alquiler del bien.

Uno de los argumentos esgrimidos por las autoridades francesas era la contribución a la lucha contra la evasión fiscal, objetivo que admite la Comisión, pero que no

¹³⁰ ROSSI-MACCANICO (2004) “*State Aid Review of Member States’ Measures Relating to Direct Business Taxation*”, pág. 238, opina que la medida está justificada por ser una medida técnica, que establece el apartado 13.1 de la Comunicación de 1998.

¹³¹ Decisión de la Comisión, de 20 de diciembre de 2006, relativa al régimen de ayudas ejecutado por Francia en virtud del artículo 39 CA del Code général des impôts — Ayuda estatal C 46/2004 (ex NN65/2004) [notificada con el número C(2006) 6629]

demuestran las autoridades francesas. En efecto, en la Decisión de la Comisión se dice que:

(137) Ahora bien, por una parte, la limitación del ámbito de aplicación de la excepción en cuestión a la financiación de bienes amortizables en un período de al menos ocho años no se justifica, por sí misma o en combinación con las otras condiciones de concesión de la autorización, respecto al objetivo perseguido por las autoridades francesas. Por otra parte, estas últimas no han proporcionado, en el marco del presente procedimiento administrativo, ninguna explicación relativa a la opción, por lo que respecta al objetivo de lucha contra la evasión fiscal, de limitar esta excepción a los bienes que tengan tal período de amortización.

En GIL Insurance¹³², más arriba mencionada, se aprecia asimismo la justificación para prevenir la evasión fiscal. Como sabemos, la causa de las medidas que dieron lugar a esta sentencia era la necesidad de luchar contra el *value shifting*, que a la postre originaba una reducción en la recaudación fiscal.

74. Para ello, es preciso señalar que el órgano jurisdiccional remitente considera, en el apartado 10 de su resolución, que el tipo superior del IPT y el IVA forman parte de un todo inseparable, y tal era el objetivo perseguido al establecer el tipo superior. En efecto, dicho tipo se introdujo para combatir los comportamientos dirigidos a sacar provecho de la disparidad entre el tipo normal del IPT y el del IVA mediante la manipulación de los precios del alquiler o venta de los electrodomésticos y de los seguros relacionados con estas operaciones. Tales comportamientos daban lugar, por un lado, a una pérdida de ingresos procedentes del IVA y, por otro lado, a alteraciones en las condiciones de la competencia en el sector de los electrodomésticos.

4.2.2. Objetivos externos

La Comunicación de 1998, como hemos visto, distingue entre objetivos inherentes o internos al sistema fiscal y objetivos externos a éste, pero propios de esquemas fiscales. El apartado 26 de la Comunicación dice:

26. Se ha de distinguir, por una parte, entre los objetivos asignados a un determinado régimen fiscal, a los cuales es ajeno – en particular, los objetivos sociales o regionales – y, por otra, los objetivos inherentes al propio sistema fiscal. Su razón de ser es obtener ingresos para financiar los gastos del Estado.

¹³² As C-308/01

Como dice ROSSI-MACCANICO¹³³ la Comunicación es muy parca en cuanto a la distinción entre los objetivos internos y externos. Respecto de los internos, se limita a la recaudación de los impuestos, y a la doble imposición jurídica. Todo el resto de objetivos son externos, y sólo son relevantes para apreciar la compatibilidad de la ayuda, de forma que no sirven para justificar la medida selectiva.

El problema que se plantea en esta sede es si es posible, y en qué condiciones en su caso, que los objetivos justifiquen la selectividad de un esquema fiscal. Para ello ha de examinarse, ante todo, la que hemos denominado teoría o doctrina de los efectos.

4.2.2.1. Doctrina de los efectos

En el capítulo I expusimos que para el TJUE el concepto de ayuda es un concepto objetivo que está en función únicamente de si una medida estatal confiere una ventaja a una o varias empresas¹³⁴, sin que el carácter social o fiscal¹³⁵ *basten de entrada o sean suficientes* para excluir la consideración de ayuda de Estado. Y ello es así, porque de admitirse dicha justificación, ello privaría de eficacia al artículo 103 TFUE¹³⁶.

En otro capítulo anterior vimos también que la formulación de la teoría de los efectos

¹³³ ROSSI-MACCANICO (2004) “*State Aid Review...*” *op.cit.*, pág. 243

¹³⁴ Sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 27 de enero de 1998, Ladbroke Racing/Comisión, T-67/94, Rec. p. II-1, apartado 52

¹³⁵ Sentencia del TJCE de 2 de julio de 1974, Italia/Comisión 173/73, apartado 28: “*que, por consiguiente, ni el carácter fiscal ni el fin social que pueda tener la medida controvertida son suficientes para situarla fuera del ámbito de aplicación del artículo 92*”; *ibíd.* Sentencia del TJCE de 17 de junio de 1999, Bélgica/Comisión, “Maribel”, C-75/97, apartado 25: “*25 El carácter social de esas intervenciones estatales no basta para que escapen de entrada [d’emblée, en la versión auténtica francesa] a la calificación de ayudas en el sentido del artículo 92 del Tratado*”.

¹³⁶ Vid STGUE As. T-127/99, Demesa: “*168 No obstante, en el supuesto de que se considere que motivos relativos a la creación o al mantenimiento del empleo pueden hacer que el artículo 92, apartado 1, del Tratado no se aplique a determinadas medidas específicas, esta disposición quedaría privada de eficacia. En efecto, las ayudas de Estado se conceden, en buena parte de los casos, con la finalidad de crear o mantener puestos de trabajo. Según reiterada jurisprudencia, procede considerar, por tanto, que el objetivo perseguido por la medida de que se trata no puede permitirle evitar la calificación de ayuda de Estado...*”

puede desglosarse, en nuestra opinión, en dos partes. La primera de ellas, cuando se refiere al carácter objetivo de la ayuda, e.d., cuando se refiere al hecho de que la ayuda es un concepto objetivo, para el que la única consideración a tomar es si la medida confiere o no una ventaja a una o varias empresas. Esta formulación situaría a dicha teoría en sede de ventaja y de selectividad. La segunda de ellas, corolario de la primera, dice que la motivación, o las causas de la medida, no bastan o no son suficientes de entrada para excluir la calificación de ayuda de Estado. En este caso, nos movemos en un plano distinto: no el de la calificación de la medida, sino el de la justificación de la medida.

Es en esta sede en la que cabe analizar la eventual justificación de la medida por los objetivos perseguidos. Para ello ha de analizarse la jurisprudencia del TJUE.

4.2.2.1.1. Jurisprudencia del TJUE.

Podemos destacar aquí los siguientes pronunciamientos del TJUE:

- En *Deufil*¹³⁷, el TJUE dice que *“la subvención concedida redujo el coste de la inversión que debía soportar el demandante, con lo que éste se vio favorecido frente a los demás productores de dicho sector. Los objetivos generales perseguidos por las normativas nacionales, que han servido de base legal para esta concesión, no bastan para evitar que se aplique a la misma lo dispuesto en el artículo 92”*.
- En *Kimberly Clark*¹³⁸ el TJUE dice que *“el carácter social de las intervenciones del FNE no basta para que escapen desde un principio a la calificación de ayudas en el sentido del artículo 92 del Tratado”*.
- En *Maribel bis/ter*¹³⁹, referido a la reducción incrementada de las cotizaciones de Seguridad Social en determinados sectores industriales, el TJUE reitera que

¹³⁷ Deufil – Comisión, As. 310/85, aptdo 8

¹³⁸ As. C-241/94, Francia – Comisión. STJCE de 26/9/1996, aptdo 21

¹³⁹ As. C.75/97, Bélgica – Comisión. STJCE de 17/6/1999 aptdo 25

“el carácter social de esas intervenciones estatales no basta para que escapen desde un principio a la calificación de ayudas”.

- En el As. Cockerill Sambre¹⁴⁰ el TJUE dice que *“El carácter social de las intervenciones estatales no basta para que escapen desde un principio a la calificación de ayudas [...] Por consiguiente, la alegación del Gobierno belga, según la cual las medidas controvertidas están destinadas a crear empleo y a atenuar, en interés de los trabajadores, los inconvenientes financieros derivados de la reducción del tiempo de trabajo que dichos trabajadores habían solicitado, carece de pertinencia a efectos de apreciar si dichas medidas constituyen ayudas de Estado”.*
- Igualmente, en el As. Minas¹⁴¹ el TJUE dice que *“la alegación del Gobierno neerlandés según la cual el régimen MINAS no pretende generar ingresos fiscales [sino regular el comportamiento de los agricultores y, en concreto, incitarles a que adopten medidas para reducir el uso de abonos y la carga para el medio ambiente a niveles aceptables] no basta para excluir automáticamente que la exención controvertida pueda recibir la calificación de ayuda en el sentido del artículo 87 CE”.*
- En el As. España – Comisión¹⁴², relativo a las ayudas a la exportación a favor de las empresas siderúrgicas, el TJUE dice que *“la circunstancia de que las medidas controvertidas persigan un objetivo de política comercial o industrial, como el fomento de los intercambios internacionales mediante el apoyo a las inversiones en el extranjero, no es suficiente para que puedan eludir de entrada la calificación de ayudas”.*
- También en Heiser¹⁴³ el TJUE dice que *“el mero hecho de que la renuncia a*

¹⁴⁰ As. C-5/01, Bélgica – Comisión. STJCE de 12/12/2002, apdos 45-47

¹⁴¹ As. C-159/01, Países Bajos – Comisión, STJCE de 29/4/2004, aptdo 51

¹⁴² As. C-501/00, España – Comisión, aptdo 125

¹⁴³ As. C-172/03, Wolfgang Heiser contra Finanzamt Innsbruck. STJCE de 3/3/2005, aptdo 46

la regularización de las deducciones persiga un objetivo social, suponiendo que haya sido demostrado, no basta para excluir automáticamente que tal medida pueda recibir la calificación de ayuda en el sentido del artículo 92 del Tratado”.

- En BAA¹⁴⁴ el TJUE insiste en que *“el Tribunal de Justicia ha declarado reiteradamente que la finalidad perseguida por las intervenciones estatales no basta para que, en principio, eviten la calificación de «ayudas» en el sentido del artículo 87 CE”, y que “la necesidad de tener en cuenta las exigencias relativas a la protección del medio ambiente, por legítimas que sean, no justifica la exclusión de medidas selectivas, aunque sean específicas, como los impuestos ecológicos, del ámbito de aplicación del artículo 87 CE, apartado 1”.*
- También en el As. Comitato “Venezia vuole vivere”¹⁴⁵ el TJUE señala que *“que los motivos que subyacen a una medida de ayuda no bastan para excluir automáticamente que tal medida pueda recibir la calificación de «ayuda» en el sentido del artículo 87 CE”.*
- Asimismo, en el As. C-279/08P antes mencionado (Dutch case) el TJUE dice que *“Aun cuando la protección del medio ambiente constituya uno de los objetivos esenciales de la Comunidad Europea, la necesidad de tener en cuenta dicho objetivo no justifica la exclusión de medidas selectivas del ámbito de aplicación del artículo 87 CE, apartado 1...”.*
- Por fin, la sentencia del TJUE recaída en el As. C-81/10P. France Télécom¹⁴⁶, señala que *“el concepto de ventaja inherente a la calificación de una medida como ayuda estatal reviste carácter objetivo, independientemente de las motivaciones de los autores de la medida de que se trate. Así pues, la*

¹⁴⁴ As. C-487/06P, British Aggregates Association – Comisión, STJCE de 22/12/2008, aptdos 84 y 92

¹⁴⁵ As. C-71/09P. Sentencia de 9/6/2011, aptdo 94

¹⁴⁶ STJUE de 8 de diciembre de 2011, aptdo 17

naturaleza de los objetivos perseguidos por las medidas estatales y su justificación carecen de relevancia en cuanto a su calificación como ayuda estatal”.

4.2.2.1.2. Interpretación de la jurisprudencia en sede de justificación

Como puede verse en las citas anteriores, la existencia de motivos sociales, ecológicos, o de otro orden, no es suficiente para excluir la existencia de ayuda de Estado. Ahora bien, la presencia de las expresiones “automáticamente”; “de entrada”, o “desde un principio” introducen un matiz en dicha teoría, ya que no se están refiriendo a la caracterización de una medida como ayuda, sino a la eventual justificación de la ayuda, ya calificada como a priori selectiva.

La interpretación, en mi opinión, ha de ser que la motivación de la medida es irrelevante para la calificación de la ventaja o de la selectividad, pero no para la justificación por la naturaleza del sistema. Para ésta, el TJUE no da un no rotundo, como sucede en sede de ventaja o de selectividad; lo que dice el TJUE es que por sí sola, de entrada, no. Pero ello, entiendo, no cierra la puerta a que en determinadas circunstancias los objetivos del esquema fiscal, o de la medida fiscal, puedan justificar la selectividad. Por tanto, lo que corresponde ver es cuáles son esas circunstancias bajo las cuales podrían las causas del esquema fiscal justificar la selectividad a priori.

En este sentido BARTOSCH¹⁴⁷ se refiere al asunto Kimberly Clark, en que el TJUE había dicho que la persecución de objetivos de política social no excluía de la prohibición de ayuda de Estado al esquema en cuestión. Esta frase, dice BARTOSCH, no es sin embargo incompatible con la aceptación en principio de que los objetivos perseguidos por el Estado Miembro se tomen en consideración al evaluar si un esquema determinado es materialmente selectivo.

4.2.2.2. Justificación por el esquema fiscal

¹⁴⁷ BARTOSCH (2010) “*Is there a need for a rule of reason in European State Aid Law? Or How to arrive at a coherent material selectivity?*”, pág. 738

Volviendo al esquema planteado en la Comunicación de 1998, ROSSI-MACCANICO¹⁴⁸ dice que la jurisprudencia parece ir en una dirección diferente, de forma que en ciertos casos ha ampliado el concepto de objetivos internos del sistema fiscal mediante la internalización de objetivos externos. La técnica utilizada ha sido la expansión de objetivos inherentes a base de absorber el sistema fiscal objetivos externos, incluso no siendo necesarios para la existencia de un sistema fiscal¹⁴⁹.

4.2.2.2.1. Jurisprudencia

A continuación examinaremos una serie de asuntos que soportan este planteamiento.

a) Asunto Adria-Wien.

En el asunto Adria-Wien¹⁵⁰ la referencia del TJUE a la comparabilidad de situaciones entre empresas que están en la misma situación legal y fáctica *a la luz de los objetivos perseguidos por la medida en cuestión* muestra, dice ROSSI-MACCANICO, que no hay limitación expresa a los objetivos internos del sistema fiscal. El TJUE estuvo de acuerdo en considerar que una razón no fiscal, como la ecología, pudiera justificar un esquema fiscal. Sin embargo, el TJUE concluyó que las consideraciones ecológicas subyacentes a la bonificación no justificaban tratar el consumo de gas natural o de electricidad por empresa que presten servicios de forma diferente al consumo de dicha energía por empresas que producen bienes, porque el consumo de energía de cualquiera de estos sectores era igual de dañino para el medio ambiente. De esta forma, aunque objetiva, la especificidad aplicada por la normativa nacional no era razonable y no podía justificarse por la naturaleza del esquema general, por lo que la

¹⁴⁸ ROSSI-MACCANICO (2004) “*State Aid Review...*” *op.cit.*, pág. 243

¹⁴⁹ “*It seems that comparison of the situations in the light of the objective pursued by a measure shows that there is no express limitation to the internal objectives of the tax system. The external objectives have been consistently taken as reference by the Court to expand the notion of inherent objective of a tax system to include external objectives that are absorbed by the tax system as guiding principles, even when they are not necessary to the existence of a tax system*”

¹⁵⁰ En el que, como sabemos, se hace referencia a una reducción en determinados impuestos sobre la energía a las empresas manufactureras cuyo consumo energético exceda del 0,35% del valor de su producción.

medida en cuestión era ayuda de Estado.

En conclusión, en *Adria-Wien*, el TJUE reconoció que, para ser considerada ayuda de Estado, una ventaja fiscal debe ser específica en la medida que debe favorecer a determinadas empresas o producciones más allá de las razones del esquema fiscal. Es decir¹⁵¹, en *Adria-Wien* el TJUE consideró que dicha medida podría en principio justificarse por la lógica del esquema fiscal, excepto que no se aplicase con generalidad a todos los operadores que estaban en la misma situación fáctica y legal, a la vista de los objetivos específicos perseguidos por el esquema, reduciendo el impuesto para los mayores consumidores de energía, pero sólo para aquéllos que pertenezcan al sector de las manufacturas.

El razonamiento de *ROSSI-MACCANICO* se basa en los apartados 50, 51 y 53 de la sentencia.

50 En efecto, por una parte, las empresas que prestan servicios pueden ser, a semejanza de las empresas que producen bienes corporales, grandes consumidoras de energía y soportar costes energéticos superiores al 0,35 % del valor neto de su producción, lo que es suficiente para originar el derecho a la devolución de los impuestos sobre la energía en favor de las empresas que producen principalmente bienes corporales.

52 Por otra parte, las consideraciones de orden ecológico en las que se basa la legislación nacional controvertida en los procedimientos principales no justifican que se trate de distinta forma el uso de gas natural o de energía eléctrica en el sector de las empresas que prestan servicios y en el sector de las empresas productoras de bienes corporales. El consumo de energía en cada uno de estos sectores es igualmente perjudicial para el medio ambiente.

53 De las consideraciones precedentes se deduce que, aun siendo objetivo, el criterio de distinción utilizado por la legislación nacional controvertida en los procedimientos principales no encuentra justificación ni en la naturaleza ni en la economía general de aquélla, de manera que no puede privar del carácter de ayuda de Estado a la medida controvertida.

Para *ROSSI-MACCANICO*, el razonamiento del TJUE es que la medida es selectiva

¹⁵¹ *ROSSI-MACCANICO* (2009) “*The notion of Indirect Selectivity in Fiscal Aids: A Reasoned Review of the Community Practice*”, pág. 166

porque se reserva a las empresas manufactureras. Si la bonificación de la cuota se hubiera aplicado a todas las empresas del Estado Miembro, con independencia de su actividad, la medida no se habría considerado selectiva. El TJUE confirmaría este extremo, dado que en el apartado 36 dice:

35 Por consiguiente, una medida estatal que beneficia indistintamente a la totalidad de las empresas situadas en el territorio nacional no puede constituir una ayuda de Estado.

36 Por todo ello, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que unas medidas nacionales como las que son objeto del litigio en los procedimientos principales no constituyen ayudas de Estado en el sentido del artículo 92 del Tratado, cuando se aplican a todas las empresas situadas en el territorio nacional, independientemente del objeto de su actividad.

ROSSI-MACCANICO concluye de aquí que la lógica del sistema de impuestos sobre la energía en Austria ha de considerarse que incluye una rebaja fiscal para los grandes consumidores de energía – no sólo manufacturas – de forma que internaliza un objetivo externo.

En Adria-Wien, el TJUE consideró que las situaciones objetivas, como la menor contaminación derivada de determinados usos de la energía podrían justificar una reducción en la fiscalidad energética, aunque dicha reducción fuera una excepción de la lógica del sistema fiscal (la cual habría sido que el impuesto debería haber sido satisfecho por cualquier consumo de energía, ecológico o no). El TJUE sin embargo exploró la justificación ecológica porque era una diferenciación objetiva, y, en la medida en que la rebaja fiscal se limitaba a situaciones de baja contaminación, esta diferencia podría justificar el esquema de reducción por la lógica del sistema de impuestos sobre la energía. El TJUE concluyó, sin embargo, que la reducción se otorgaba sobre una base subjetiva sólo al sector de las manufacturas, en lugar de otorgarse a la economía entera sobre la base de hechos objetivos como la menor contaminación generada. Tratar el consumo de electricidad por las empresas que suministren servicios de forma diferente al consumo de dicha energía por las empresas que manufacturen bienes no se justifica por la lógica del esquema porque el consumo de energía de todos estos sectores es igual de dañino al medio ambiente. La especificidad aplicada por la legislación nacional en cuestión no era fáctica u objetiva

sino intencional o subjetiva y no pudo justificar el esquema de reducción fiscal, de forma que la medida en cuestión se consideró selectiva.

BARTOSCH¹⁵² dice que en el asunto *Adria-Wien*, el TJUE expresó su disposición a aceptar los objetivos ecológicos del impuesto sobre la energía, pero tuvo que concluir que la diferenciación entre los sectores de manufacturas y servicios no constituía una implementación lógica de este objetivo. Es más, estableció que otro objetivo de esta medida había sido la mejora de la competitividad de la industria manufacturera austríaca, pero esta última no se calificaba como un objetivo permisible para excluir la existencia de selectividad material.

b) Asunto *Maribel bis/ter*.

En el asunto *Maribel bis/ter*¹⁵³ también se plantea, para ROSSI-MACCANICO, la internalización de los objetivos externos. Mediante una serie de Reales Decretos se introdujo en Bélgica entre 1980 y 1994 un régimen de reducción de las cotizaciones patronales a la Seguridad Social. El régimen se limitaba a los trabajadores manuales que trabajasen un número determinado de horas, hasta la operación *Maribel bis*, y a partir de la operación *Maribel ter* las reducciones aplicables se incrementaban si las empresas pertenecían a sectores expuestos a la competencia internacional, los cuales se enumeraban en un Real Decreto. El propósito de la medida era la creación de puestos de trabajo en sectores industriales que empleasen mayoritariamente trabajadores manuales, que ganan bajos salarios.

Como dicen KURCZ y VALLINDAS¹⁵⁴, es difícil imaginar una medida más selectiva, ya que en principio favorece de facto a determinados sectores que empleen trabajadores manuales, frente a otros sectores que no emplean tales trabajadores. Sin embargo, para decidir si la medida era o no selectiva, el TJUE se centró en el hecho

¹⁵² BARTOSCH (2010) “*Is there a need for a rule of reason in European State Aid Law? Or How to arrive at a coherent material selectivity?*”, pág. 738

¹⁵³ As. C-75/97, Bélgica – Comisión

¹⁵⁴ KURCZ y VALLINDAS (2008) “*Can general measures be...selective? Some thoughts on the interpretation of a state aid definition*”, pág. 169

de que su aplicación se refería sólo a determinados sectores de la economía, y no a si se limitaba a los trabajadores empleados cuyo tiempo de trabajo excediera un número determinado de horas:

31 Habida cuenta de la exclusión de estos sectores que, al igual que los afectados por la Operación Maribel bis/ter, emplean a trabajadores manuales, la Comisión señaló acertadamente, en el punto V de la exposición de motivos de la Decisión impugnada, que la limitación del beneficio de las reducciones incrementadas a determinados sectores de actividad confería a dichas medidas de reducción un carácter selectivo, por lo que cumplían el requisito de especificidad.

Y, por tanto, que el objetivo social de la medida no puede hacer a ésta selectiva:

28 Tampoco puede discutirse, como han reconocido tanto el Gobierno belga como la Comisión, que el hecho de limitar las medidas controvertidas a los trabajadores manuales y, más aún, a aquellos cuyo tiempo de trabajo supere un número de horas determinado no basta para llegar a la conclusión de que existe una ayuda en el sentido del artículo 92 del Tratado.

BARTOSCH¹⁵⁵ dice que la famosa sentencia Maribel, citada por el TJUE en la sentencia de apelación de BAA, contiene exactamente el mismo razonamiento que Kimberly Clark. En dicho caso, no había sido la persecución de objetivos de política social per se lo que hacía la medida selectiva, sino la exclusión de determinados sectores económicos de su ámbito, en contradicción con su finalidad social. En otras palabras, lo que era perjudicial no era el hecho de que un esquema determinado hubiera perseguido determinados objetivos, sino más bien que la implementación del esquema no reflejaba adecuadamente dichos objetivos.

c) Asunto Fondazione Cassa di Risparmio di San Miniato

En un caso reciente de ayudas de Estado fiscales acerca de la posible justificación del carácter selectivo de un régimen fiscal para determinadas fundaciones bancarias¹⁵⁶, el TJUE estableció que una reducción fiscal específica sólo puede justificarse, bien por

¹⁵⁵ BARTOSCH (2010) “Is there a need for a rule of reason in European State Aid Law? Or How to arrive at a coherent material selectivity?” pág. 739

¹⁵⁶ As. C-222/04 Fondazione Cassa di Risparmio di San Miniato, apartado 137

la lógica de la medida fiscal o por la técnica fiscal (enfoque objetivo), pero no por el objetivo de las autoridades nacionales de favorecer determinadas entidades consideradas socialmente valiosas (enfoque subjetivo):

137. Dicho beneficio supone una excepción al régimen fiscal ordinario que no está justificada por la naturaleza ni por la estructura del sistema fiscal al que pertenece. La excepción no está basada en la lógica de la medida ni en la técnica impositiva, sino que se deriva del objetivo del legislador nacional de favorecer financieramente a entidades consideradas socialmente útiles.

Es interesante hacer notar que, para definir la justificación, el TJUE ha hecho expresa referencia a la lógica de la medida más que al sistema fiscal. Esta no es una referencia ni anodina ni aislada

d) Asunto entidades de reciente cotización en bolsa.

Por último, hemos de mencionar la Decisión 2006/261/CE¹⁵⁷, que se refiere a una serie de ayudas fiscales que Italia ejecutó en 2005 a favor de las sociedades cuyas acciones fueran admitidas a cotización en un mercado regulado de un Estado miembro de la Unión Europea durante el período comprendido entre el 2 de octubre de 2003 y el 31 de diciembre de 2004. El objetivo de la medida era fomentar la salida a Bolsa de las sociedades que pudieran cumplir los requisitos de admisión a cotización.

Los incentivos eran dos: por un lado, podrían beneficiarse durante tres años de una reducción del 20% del tipo del impuesto sobre sociedades normalmente aplicado (el 35% en 2003 y el 33% en 2004); por otro, la posibilidad de deducir de los ingresos íntegros una suma igual a los gastos de cotización sufragados con motivo de la OPS en 2004. Esta deducción de los rendimientos imponibles se suma a la deducción normal de los gastos generados por la OPS, que, a efectos fiscales, se consideran como cualquier otro gasto societario.

La Comisión consideró que la medida otorgaba ventajas selectivas a las sociedades

¹⁵⁷ Decisión de la Comisión 2006/261/CE, de 16 de marzo de 2005, relativa al régimen de ayudas que Italia ha ejecutado a favor de las sociedades de reciente cotización en bolsa

que cumplieran los requisitos para cotizar en Bolsa. Se trata de una selectividad de facto, por dos motivos: uno de ellos, por el tamaño que han de tener las sociedades para cotizar en Bolsa; el segundo, por la brevedad del plazo establecido para solicitar la admisión.

“26. La Comisión considera que la medida en cuestión confiere unas ventajas selectivas evidentes al establecer una excepción al funcionamiento normal del sistema fiscal y favorece a determinadas empresas o producciones, instaurando un régimen específico del que sólo pueden beneficiarse aquellas empresas que están en condiciones de ser admitidas a cotización en el período cubierto por el régimen, lo que excluye a las empresas que ya cotizan, a las que no cumplen las condiciones exigidas para cotizar en bolsa y a las que decidan no solicitar su admisión a cotización durante el período en cuestión”¹⁵⁸

Esta ventaja selectiva no puede justificarse por la naturaleza intrínseca del sistema. La peculiaridad es que la Comisión esgrime que tampoco puede justificarse por el objetivo específico perseguido por las medidas:

27. El argumento esgrimido por Italia según el cual, el régimen constituye una medida de política fiscal que no entra en el ámbito de aplicación de las disposiciones sobre ayudas estatales no puede aceptarse y la excepción que establece con respecto al régimen fiscal general no se puede justificar por la naturaleza del sistema fiscal italiano, ya que no responde a ninguna distinción pertinente desde el punto de vista fiscal entre la situación de las sociedades cotizadas en bolsa y la de las que no lo están. En especial, el régimen prevé una reducción del tipo impositivo aplicable a los beneficios futuros obtenidos por los beneficiarios y, por consiguiente, no cabe considerarlo como proporcionado, dado que esos beneficios no guardan relación ni con el hecho de que las empresas beneficiarias hayan sido admitidas en bolsa ni con la estructura de su capital ni con las otras características asociadas a la cotización en bolsa. Por último, el régimen tampoco puede justificarse por sus objetivos específicos, ya que su corta duración lo convierte de hecho en inaccesible para un gran número de posibles beneficiarios.

28. Del mismo modo, la minoración de los ingresos imposables también constituye un incentivo extraordinario, puesto que viene a sumarse a la deducción normal de los gastos. Aunque una medida de este tipo podría hipotéticamente ser considerada justificada por el objetivo específico perseguido por el régimen con arreglo a la

¹⁵⁸ En puridad, no cabría excluir a las que decidan no solicitar su admisión a cotización en el período, ya que ello depende de su sola voluntad.

jurisprudencia del Tribunal¹⁵⁹, la Comisión considera que la breve duración de la medida se contradice con el objetivo específico de fomentar la salida a bolsa de las empresas al excluir de facto a un gran número de posibles beneficiarios”.

De las afirmaciones de la Comisión se desprende inequívocamente que el objetivo específico perseguido por la medida puede justificar que sea selectiva. No es el objetivo perseguido por la medida en sí, sino el hecho de que la duración de éste sea muy breve lo que origina el problema.

El TG confirmó este criterio de la Comisión¹⁶⁰. En los apartados 125 a 136 de la sentencia dice lo siguiente:

– Sobre la justificación de las medidas de que se trata por la naturaleza y por la estructura del sistema fiscal italiano

125. A este respecto, hay que precisar que, si tal diferenciación se basa en finalidades distintas de las perseguidas por el sistema general, se considera en principio que la medida de que se trata cumple la condición de selectividad [...]

129.[...]procede examinar por separado las dos medidas.

130. Por una parte, tal como observa acertadamente la Comisión en el apartado 27 de la Decisión impugnada, dado que los incentivos fiscales que establece el artículo 11 del DL 269/2003 se conceden en el momento de la admisión a la cotización, se aplican a los beneficios futuros obtenidos por las empresas beneficiarias, los cuales no tienen vínculo alguno con el hecho de que las beneficiarias hayan sido admitidas a cotización, ni con las cargas que tienen que soportar a raíz de la operación de admisión, ni con ninguna otra presunta desventaja que derive de esta situación particular. Además, debido a la brevedad de su aplicación, el régimen de ayudas tampoco está justificado por su objetivo específico, a saber, fomentar la cotización de las empresas, ya que lo convierte de hecho en inaccesible para un gran número de posibles beneficiarios. [...]

133. Por otra parte, tal como observa acertadamente la Comisión en el apartado 28 de la Decisión impugnada, la minoración de los ingresos imposables que establece el artículo 1, apartado 1, letra d), del DL 269/2003, que viene a sumarse a la deducción normal de los gastos, constituye también un incentivo extraordinario. Pues bien, aun cuando debiese considerarse como justificada por el objetivo específico de fomento de

¹⁵⁹ La Comisión hace referencia aquí a la sentencia del asunto Adria-Wien

¹⁶⁰ As. T-211/05, Italia – Comisión. Sentencia del TPI de 4 de septiembre de 2009

la cotización de las sociedades perseguido por el régimen de ayudas, no es menos cierto que, una vez más, tal como señala acertadamente la Comisión, debido a su breve duración, se contradice con dicho objetivo, ya que excluye de facto a un gran número de posibles beneficiarios.

134. Además, al contrario de lo que alega la República Italiana, no existe ninguna contradicción en la Decisión impugnada, ya que la Comisión parece haber excluido cualquier posibilidad de justificación basada en la naturaleza o la estructura del sistema en relación con los incentivos fiscales que establece el artículo 11 del DL 269/2003 (apartado 27 de la Decisión impugnada), si bien reconoce la posibilidad de una justificación respecto de los incentivos fiscales que establece el artículo 1, apartado 1, letra d), del DL 269/2003 (apartado 28 de la Decisión impugnada).

135. A este respecto, la Comisión excluye acertadamente de entrada, en lo que atañe a la primera medida, cualquier posibilidad de justificación, dado que dicha medida no está vinculada con una situación particular propia de las sociedades admitidas a cotización, y, en lo que atañe a la segunda medida, excluye cualquier justificación en este caso, tras señalar que tal medida hubiera podido justificarse eventualmente, en la medida en que está relacionada con los gastos vinculados con la cotización.

136. Procede, por consiguiente, concluir que la Comisión no ha infringido el artículo 87 CE, apartado 1, CE, al considerar que las medidas de que se trata favorecen a « determinadas empresas o producciones », y que, al no existir un vínculo directo entre dichas medidas y el objetivo del régimen de ayudas, éstas no se inscriben en la naturaleza y la estructura del sistema fiscal italiano.

De los asuntos anteriores podemos concluir que, efectivamente, es posible que los objetivos de la medida específica o del esquema fiscal pudieran – frente a una estrecha interpretación del test de los efectos – justificar la selectividad prima facie.

4.2.2.2.2. Condiciones de la justificación por la naturaleza del esquema fiscal

El problema es entonces bajo qué condiciones puede establecerse la justificación por la naturaleza del esquema fiscal. A este respecto, ROSSI-MACCANICO establece que la justificación resulta de un test bifronte (*two prong test*) basado, primero, en un criterio objetivo o interno, por el cual el tratamiento diferencial se justifica en la diferencia de condiciones; y, segundo, en un criterio externo o teleológico, en el que el tratamiento diferencial se justifica por su coherencia interna con el esquema general del sistema.

El primero de los criterios lo introduce ROSSI-MACCANICO en sede de justificación, aun cuando lo hemos introducido en sede de selectividad, como el test de comparabilidad. Se trata del test o criterio de comparabilidad, que establece que la comparabilidad ha de hacerse entre sujetos que estén en la misma situación legal y fáctica a la vista del objetivo perseguido por la norma.

El análisis implica una comparación entre contribuyentes excluidos del beneficio fiscal y beneficiarios (enfoque comparativo). Entonces debe colocarse a los contribuyentes excluidos (no beneficiarios) en la misma situación fáctica y legal que los beneficiarios. Si dicho reemplazo es posible los no beneficiarios no reciben la reducción fiscal, el esquema favorece de forma no razonable a los únicos beneficiarios y es selectivo porque excluye a los no beneficiarios sobre una base subjetiva. Si, por el contrario, los no beneficiarios no pueden colocarse en la misma situación fáctica y legal que los beneficiarios, el esquema fiscal es general, porque no excluye a ninguna otra empresa pero distingue entre diferentes situaciones fácticas¹⁶¹.

En otras palabras, si nadie es excluido de un beneficio fiscal, el beneficio es una medida fiscal general. El derecho de los Estados Miembros a gravar situaciones objetivamente diferentes se preserva, en la medida que las situaciones son materialmente diferentes y la distinción no esconde una distinción entre sujetos.

Ya que sólo las diferenciaciones inherentes y objetivas son aceptables para justificar una preferencia fiscal, hay un segundo test que se añade al expuesto en Adria-Wien, que ha de ser satisfecho antes de concluir que la selectividad está justificada.

¹⁶¹ Entiendo que en este caso, siempre que se respete el principio de proporcionalidad

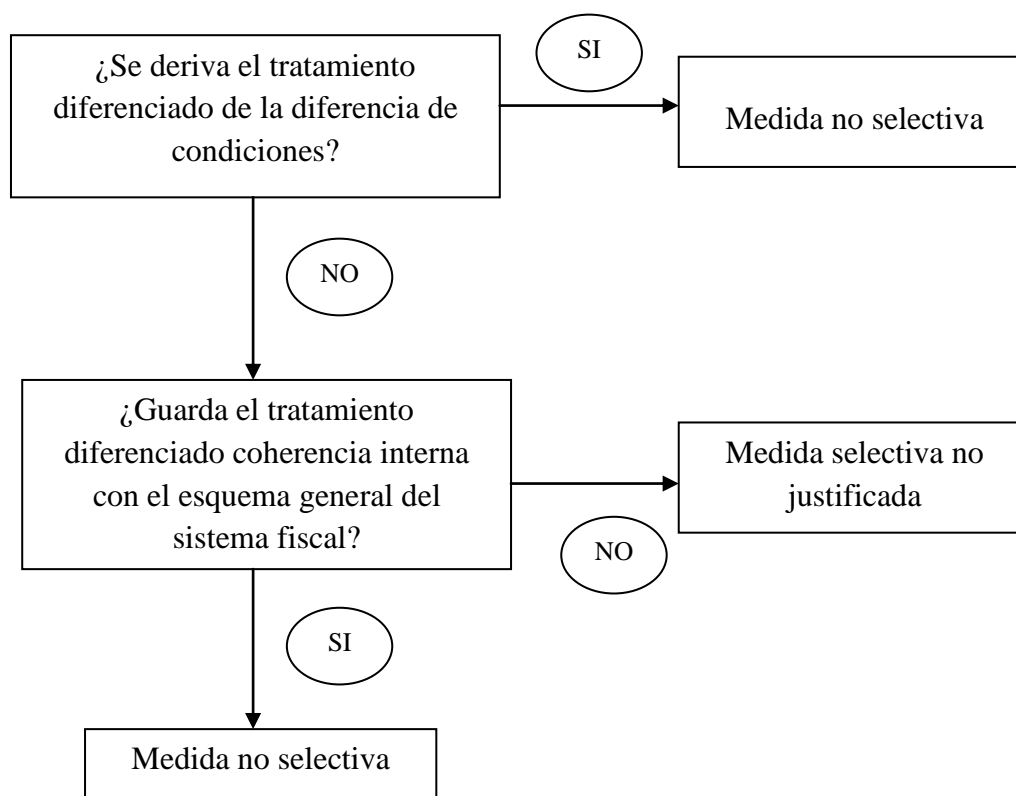


Tabla 9. Test de justificación por la naturaleza del esquema o de la medida fiscal

Este último criterio es obviamente más complicado en términos de encontrar la coherencia interna de la excepción con respecto al sistema. Esta justificación inherente de hecho permanece en las distinciones muy finas que el Estado Miembro determina para dar relevancia a las especificidades fiscales bajo el esquema general del sistema fiscal de referencia y a veces se denomina como “justificación técnica”, como en el apartado 13 de la Comunicación, y que se refiere a las medidas de naturaleza puramente técnica (tipo de gravamen, reglas de depreciación, compensación de pérdidas, disposiciones para impedir la doble imposición o la evasión fiscal...), o las medidas que persiguen objetivos generales de política económica a través de una reducción de la carga fiscal relativa a determinados costes de producción (I+D; medio ambiente, empleo...), siendo ya deducible de la base imponible¹⁶².

¹⁶² El funcionamiento del test de coherencia interna se ilustra en la Decisión de la Comisión relativa a

En conclusión, para determinar si un régimen fiscal favorable se justifica por la naturaleza del esquema fiscal es necesario establecer que (1) la ventaja fiscal es objetivamente (e.d., externamente) consistente con las diferencias sectoriales relativas a sus beneficiarios (e.d., las situaciones legal y fáctica comparables); e.d., ha de establecerse que todos los beneficiarios potenciales de un régimen fiscal favorable están efectivamente incluidos, cuando están en situaciones legal y fáctica comparables; (2) segundo, la justificación postula que una derogación o un régimen fiscal especial debe ser inherentemente consistente con la lógica del sistema de referencia, lo que está de acuerdo con el objetivo general y natural del sistema fiscal de referencia y por tanto estar justificado por la naturaleza o esquema general del sistema.

Por tanto, en la medida en que un beneficio fiscal refleje las diferencias objetivas en las situaciones legales y fácticas a las que se aplica, como, por ejemplo, las diferentes circunstancias que se refieren a la determinación o la composición de la base imponible basadas en hechos, el beneficio fiscal aparecerá justificado por la lógica del esquema en la medida que no sea una exención subjetiva (e.d., excluye de su ámbito situaciones que serían potencialmente cubiertas por ella). En otras palabras, una preferencia fiscal gravable en esa situación es una norma fiscal general para una situación específica, más que un beneficio selectivo¹⁶³.

la ayuda de Estado C-15/07, referente a los incentivos fiscales a favor de determinados bancos reestructurados con respecto a la imposición preferencial de ganancias de capital. El apartado 20 de la Decisión 2008/711/CE dice: “(20) Hay que señalar que las plusvalías constituyen una forma particular de ingresos que, a diferencia de los ingresos corrientes del ejercicio, reflejan el incremento del valor económico de los activos inmovilizados a lo largo del tiempo, mientras que su reconocimiento fiscal es necesariamente una operación instantánea. Por tanto, además de aplazarse hasta el momento del reajuste fiscal del valor de los activos correspondientes, las plusvalías realizadas por la sociedad suelen estar sujetas a un impuesto sustitutivo reducido y no al impuesto sobre sociedades ordinario. Este impuesto reducido supone una ventaja porque la sociedad en cuestión paga un impuesto sobre los beneficios inferior al impuesto ordinario y además puede distribuir tales beneficios entre los accionistas en forma de dividendos, creando un eventual derecho de crédito fiscal o de exenciones fiscales del impuesto de sociedades ya pagado. Desde el punto de vista de la aplicación de las normas sobre ayudas estatales, la ventaja fiscal derivada del impuesto sustitutivo puede justificarse por la técnica fiscal atendiendo al carácter específico de las plusvalías frente a los beneficios ordinarios del ejercicio”.

¹⁶³ Este razonamiento es algo complejo. Creo que lo que ROSSI-MACCANICO está diciendo es que

4.2.2.2.3. Principio de proporcionalidad

Por último, la justificación ha de ser adecuada, necesaria, y proporcionada para alcanzar los objetivos perseguidos por el sistema fiscal.

A ello se refiere el TJUE en el asunto Paint Graphos¹⁶⁴:

73 *Asimismo, debe velarse por el respeto de la exigencia de coherencia de una ventaja otorgada no sólo con las características inherentes del sistema fiscal de que se trate, sino también con la aplicación de dicho sistema [...]*

75 *En cualquier caso, para que exenciones fiscales como aquéllas de que se trata en los litigios principales puedan verse justificadas por la naturaleza o la estructura general del sistema fiscal del Estado miembro afectado, todavía habrá que comprobar que son conformes al principio de proporcionalidad y no exceden los límites de lo necesario, en el sentido de que el objetivo legítimo perseguido no podría lograrse mediante medidas de menor alcance.*

ENGELEN y GUNN¹⁶⁵ dicen que el test de proporcionalidad en Paint Graphos muestra más que un parecido de pasada al test de la *rule of reason* usado en el contexto de derechos fundamentales, habiéndose de tomar el mismo enfoque en el contexto de ayudas de Estado. Cuando se considera si una restricción prima facie puede estar justificada, el TJUE se pregunta si es adecuada, necesaria y proporcionada para alcanzar sus objetivos legítimos.

a) En cuanto a la adecuación, dicen estos autores que aunque la redacción de la sentencia de Paint Graphos no incluye expresamente la cuestión de la “adecuación”, este requisito está lógicamente incluido en los de que la medida sea proporcionada, ya que una medida que es completamente inadecuada para alcanzar sus objetivos no

una norma puede otorgar un tratamiento diferenciado a dos empresas que son comparables en términos del objetivo que la norma pretende, pero que esta diferenciación puede no obstante estar justificada por la lógica de la norma. Supongamos, v.gr., que las empresas, en cuanto a su estructura de costes, sean diferentes, de modo que el beneficio otorgado puede ser diferente. Habría que decir que siempre que dicha diferenciación se derive del objetivo perseguido por la medida, y que dicho objetivo sea legítimo en términos de la norma comunitaria.

¹⁶⁴ As. C-78/08, Amministrazione delle finanze dello Stato- Paint Graphos scarl

¹⁶⁵ ENGELEN y GUNN (2013) “*State Aid: Towards a Theoretical Assessment Framework*”, pág. 146

puede considerarse que haya reunido el requisito de proporcionalidad por completo. La medida, por tanto, ha de ser adecuada para alcanzar los objetivos establecidos por la estructura específica. Ha de existir, por tanto, un vínculo directo entre las medidas y el objetivo del régimen de ayudas.

Ha de mencionarse aquí el asunto de las empresas de reciente cotización en Bolsa, a los cuales nos hemos referido supra, apartados 125 a 136 de la sentencia T-211/05, a cuya cita nos remitimos¹⁶⁶.

b) En segundo lugar, las medidas han de ser necesarias para alcanzar el objetivo, esto es, que sin su presencia el objetivo no podría ser logrado. A ello se refiere el TJUE en *Paint Graphos*, antes citada, cuando dice que “*el objetivo legítimo perseguido no podría lograrse mediante medidas de menor alcance*”.

c) Por último, las medidas han de ser proporcionadas para alcanzar los objetivos establecidos por la estructura específica. Como dice ROSSI-MACCANICO¹⁶⁷, toda diferenciación en el tratamiento fiscal debe estar justificada objetivamente y no debe ir más allá de lo que está garantizado por las diferencias en las circunstancias referidas a la imposición de situaciones no comparables.

Así, dice DRABBE¹⁶⁸, si la proporcionalidad lo que implica es que la medida fiscal no debería ir más allá de lo que es necesario, ello también implica que cuando una medida es proporcional puede justificarse por la lógica del sistema. De acuerdo a la Comunicación de 1998, la naturaleza progresiva del impuesto se contempla como una justificación por la lógica del sistema fiscal. Por ejemplo, sobre la base de los hechos del As. BAA, puede concebirse la hipótesis en que el impuesto se hubiera establecido proporcionalmente a los daños medioambientales causados por los diferentes tipos de áridos. Dicho impuesto gradual y progresivo, aunque introduce un tratamiento fiscal

¹⁶⁶ Vid epígrafe 4.2.2.2.1.d) anterior

¹⁶⁷ ROSSI-MACCANICO (2005) “*The Italian tax premium in favour of newly listed companies and the notion of selectivity relative to direct business taxation*”, pág. 110

¹⁶⁸ DRABBE (2013) “*The Test of Selectivity in State Aid Litigation: The Relevance of Drawing Internal and External Comparisons to Identify the Reference Framework*”, pág. 102

diferencial entre grandes y pequeños contaminadores, puede considerarse justificado por la lógica del sistema fiscal.

KEPPENNE¹⁶⁹, respecto al principio de proporcionalidad, dice que las estipulaciones (*modalités*) de un sistema fiscal determinado no deben ser tales que la carga fiscal impuesta a las empresas afectadas se revele sustancialmente inferior a la carga fiscal media soportada por las otras empresas en el Estado Miembro de referencia.

En el mismo sentido, SCHÖN¹⁷⁰, refiriéndose a que un gravamen de cuota fija impuesto a la agricultura o la pesca se considera por la Comisión como parte del esquema natural y general del impuesto, porque ha de tener en cuenta los requerimientos específicos contables o la importancia de la tierra en los activos que son específicos de determinados sectores, puntualiza que incluso si existe una razón objetiva para simplificar la llevanza de libros contables en determinados sectores económicos, este impuesto fijo sólo puede aceptarse si la carga fiscal de las empresas afectadas no se separa sustancialmente de la carga media de las empresa comparables en otros sectores de la economía.

Por último, BACON¹⁷¹ dice que el tratamiento diferencial de las empresas debe respetar el principio de proporcionalidad, de forma que el nivel de impuestos o de cargas sociales establecido debe ser un reflejo de las características peculiares de las empresas. Así, v.gr., la reducción significativa de tipos para determinados sectores específicos puede tener el efecto de fortalecer a empresas particulares y por ello caer en el art. 107.1 TFUE.

La Decisión de la Comisión en el asunto PMU¹⁷² lo ilustra:

¹⁶⁹ KEPPENNE (2000) “*Politiques fiscales nationales et contrôle communautaire des aides d’État*”, pág. 5

¹⁷⁰ SCHÖN (1999) “*Taxation and State Aid Law in the European Union*”, pág. 929

¹⁷¹ BACON (1998) “*State Aids and General Measures*”, pág. 309

¹⁷² Decisión 93/625/CEE

“Sin embargo, no puede excluirse la existencia de ayuda estatal si una reducción importante del tipo de imposición contribuye a reforzar la situación financiera de una empresa en posición de monopolio; en estas circunstancias, deberá analizarse esta redacción del tipo de imposición con arreglo al apartado 1 del artículo 92 del Tratado”

Para terminar, ha de señalarse que la sentencia *Paint Graphos* ha establecido un requisito adicional, junto al principio de proporcionalidad, para evaluar la justificación de la medida. El requisito es un procedimiento de control y supervisión de la medida, lo que significa que el procedimiento de control ha de analizarse ahora sistemáticamente para justificar la selectividad de la medida fiscal. Como dice la sentencia citada:

“74. Por tanto, corresponde al Estado miembro de que se trate establecer y aplicar procedimientos de control y vigilancia apropiados a efectos de garantizar la coherencia de las medidas fiscales específicas adoptadas en favor de las sociedades cooperativas con la lógica y la estructura general del sistema fiscal, así como evitar que las entidades económicas opten por esta forma jurídica específica con el único fin de disfrutar de las ventajas en materia de impuestos previstas para este tipo de sociedades. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar si esta exigencia se cumple en los litigios principales”

4.3. Tratamiento favorable de determinados factores de producción

Por último, cabe hablar de un supuesto particular que la Comunicación de 1998 ha calificado como medida general, con ciertas restricciones. El apartado 13 de ésta dice:

“13. En principio, las medidas fiscales abiertas a todos los agentes económicos que actúan en el territorio de un Estado miembro constituyen medidas generales. Deben estar realmente abiertas a cualquier empresa sobre la base de la igualdad de acceso y su alcance no puede ser reducido de facto [...]. Esta condición no limita, sin embargo, la capacidad de los Estados miembros para escoger aquella política económica que juzguen más apropiada y especialmente para repartir como estimen oportuno la carga fiscal impuesta sobre los diferentes factores de producción. Siempre que se apliquen de la misma manera a todas las empresas y a todas las producciones, no constituyen ayudas estatales: [...] las medidas destinadas a lograr un objetivo de política económica general mediante la reducción de la carga fiscal vinculada a determinados costes de producción (por ejemplo, investigación y desarrollo, medio ambiente, formación y empleo)”.

La Comunicación se refiere aquí al tratamiento preferente de determinados factores de producción, v.gr., incentivos fiscales para I+D, reducción en el gasto energético, o el empleo. La Comisión destaca que una modificación de la carga fiscal entre los factores de producción no constituye ayuda de Estado, incluso si el tratamiento preferente de determinado factor de producción beneficia a ramas específicas (v.gr. industrias de alta tecnología, o intensivas en trabajo).

Es decir, señala BACON¹⁷³, una medida selectiva no establece incentivos dirigidos a "hechos" concretos, aun cuando indirectamente beneficien a algunas empresas, mientras que aquéllos que, además de identificar hechos, rompan el mercado mediante la identificación de beneficiarios concretos son ayudas de estado

En este sentido, el apartado 13 de la Comunicación de 1997 sobre Control de las ayudas de Estado y reducción de los costes laborales¹⁷⁴ dice:

“El hecho de que ciertas medidas beneficien más a determinados sectores o empresas que a otros no implica necesariamente que entren en el ámbito de aplicación de las normas de competencia. En este sentido, las medidas encaminadas a aliviar la fiscalidad laboral a todas las empresas tienen un efecto relativamente más importante para las industrias con gran intensidad de mano de obra, mientras que las medidas de alivio de la fiscalidad sobre el capital tienden a favorecer a las industrias con fuerte intensidad en capital, sin constituir por ello ayudas estatales”

ROSSI-MACCANICO¹⁷⁵ hace notar que las ventajas consideradas no están relacionadas directamente con el gravamen impuesto a los potenciales beneficiarios, sino más bien con el grado en que sus costes son deducibles. Es decir, la exclusión afecta a los gastos soportados por un contribuyente respecto al uso de un determinado factor de producción, más que con el gravamen impuesto sobre determinadas actividades. Mientras una medida cuyo efecto sea favorecer determinadas actividades

¹⁷³ BACON (1998) “*State Aids and General Measures*”, pág. 302, dice a este respecto que “*a general system may be characterized as one which targets specific events rather than specific undertakings and groups of undertakings*”

¹⁷⁴ 97/C 1/05 (DO C1/10 de 3.1.97)

¹⁷⁵ ROSSI-MACCANICO (2004) “*State Aid Review of Member States’ Measures Relating to Direct Business Taxation*”, págs. 237-238

se califica de ayuda, una ventaja fiscal cuyo objetivo sean determinados costes de producción puede no ser selectiva si dicha ventaja consiste en una deducción fiscal incrementada para los costes en que efectivamente se incurra.

SCHÖN¹⁷⁶ dice que si bien es cierto que la persecución de objetivos económicos generales – como programas de empleo, o altos niveles tecnológicos – pertenecen a la soberanía de los Estados Miembros, y que incluso los incentivos a la inversión no son lo bastante específicos, ha de aceptarse el hecho de que una reducción de la carga fiscal respecto a un determinado factor de producción debe calificarse como ayuda de Estado selectiva si es posible identificar a un grupo específico de “productores”, en el sentido del art. 87.1 TCE que sean los que se benefician principalmente de ella.

Así, la Comisión ha considerado que no constituye ayuda de Estado la modificación de un régimen fiscal para los expertos extranjeros¹⁷⁷ cuyo objetivo es ofrecer a los expertos extranjeros cualificados, que se contratan en cualquier sector, público o privado, de forma temporal (entre 6 y 36 meses) la posibilidad de tributar al tipo del 25% en IRPF. Pasado este plazo, tributan al tipo general, y si la estancia en Dinamarca es superior a 7 años, los beneficios fiscales se devuelven.

Se trata de una medida que incide más en los sectores cuyos salarios son más altos, sin que ello implique automáticamente la calificación de ayuda de Estado – aun cuando existe ventaja para los empleadores, al reducirse uno de sus costes de producción – ya que los criterios de aplicación son horizontales, objetivos y no discriminatorios, y la administración no tiene ningún margen de discrecionalidad en la concesión del beneficio fiscal¹⁷⁸.

Igualmente, la Comisión decidió que una medida fiscal de los Países Bajos,

¹⁷⁶ SCHÖN (2006) “*State aid in the area of taxation*”, pág. 273

¹⁷⁷ Ayuda de Estado N41/99. Se trata de la modificación de un régimen aprobado por la Comisión en 1991 (un régimen semejante se aprueba en la misma fecha para Suecia, ayuda N 672/99). Vid PLENDER (2004) “*Definition of Aid*”, pág. 30

¹⁷⁸ . Vid ptos 12 y 15 de la Comunicación de la Comisión 97/C 1/05, sobre control de las ayudas de Estado y reducción de los costes laborales.

denominada “Depreciación parcialmente acelerada para laboratorios de investigación y desarrollo (I+D)”, cuyo objetivo es fomentar la I+D incentivando las inversiones en laboratorios de I+D, al tratarse de una medida fiscal general, no constituía ayuda estatal¹⁷⁹. La medida permite que una parte de la inversión en un laboratorio de I+D pueda acogerse a una amortización acelerada. Las autoridades neerlandesas no disponen de poderes discrecionales en relación con la aplicación de la medida. La medida no se dirige a un sector específico, estará abierta a todas las empresas en condiciones de igualdad de acceso y no presenta ámbito regional ni local. Por tanto, carece de especificidad¹⁸⁰.

Sin embargo, una norma por la que se establece la amortización acelerada de las aeronaves comerciales constituye ayuda de Estado, incluso si sólo se refiere a un factor de producción, el capital, cuya adquisición se facilita¹⁸¹.

¹⁷⁹ Asunto N 18/97 (DO C 225/3 de 7 de agosto de 1999)

¹⁸⁰ Sin embargo – dice ROSSI-MACCANICO (2004) “*State Aid Review...*” *op.cit.* pág. 238 – un tipo reducido del impuesto sobre sociedades sobre la renta derivada de las actividades de I+D sería selectiva, ya que favorece directamente sólo el negocio de la investigación, excluyendo otras actividades.

¹⁸¹ SCHÖN (2006) “*State aid...*” *op.cit.*, pág. 273. Vid la Decisión 96/369/CE de 13 de marzo de 1996 relativa a una ayuda fiscal en forma de amortización en beneficio de las compañías aéreas alemanas.

CAPITULO VI

MEDIDAS FISCALES SELECTIVAS REFERIDAS A ESPAÑA

En este último capítulo haremos una exposición de las medidas fiscales selectivas que se refieren a España, y que han sido juzgadas por el TJUE o examinadas por la Comisión.

El análisis no pretende ser exhaustivo, sino más bien expositivo de los hechos, los argumentos del Tribunal o en su caso de la Comisión, y nuestro dictamen acerca de la ventaja selectiva, a tenor de la metodología seguida en capítulos anteriores.

1. ASUNTO BANCO EXTERIOR DE ESPAÑA

El asunto Banco Exterior se originó por una serie de liquidaciones del Impuesto Municipal de Radicación practicadas por el Ayuntamiento de Valencia al Banco de Crédito Industrial – hoy Banco Exterior de España – por los ejercicios 1983 a 1986. El citado impuesto grava los solares y locales utilizados con fines industriales o comerciales.

El Banco de Crédito Industrial recurrió dichas liquidaciones en vía administrativa, invocando la exención de impuestos de que gozaban las Entidades oficiales de Crédito en el artículo 29 de la Ley 13/71, de EOC, a cuyo tenor:

"Las Entidades Oficiales de Crédito estarán exentas de toda clase de Tributos del Estado, Provincia, Municipio y demás Corporaciones y entidades de Derecho Público, siempre que ostenten la condición de contribuyentes de los mismos".

El Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, que recibió el recurso, planteó una serie de cuestiones prejudiciales ante el TJUE sobre la interpretación de los artículos 86, 90 y 92 del Tratado CEE, así como de ciertas disposiciones del Acta

de adhesión. En lo que se refiere al artículo 92 TCE, el TSJCV planteaba la posible naturaleza de ayuda de Estado de "el disfrute de una exención fiscal de un tributo local que grava la utilización o el disfrute, para el ejercicio de una actividad de interés económico general de locales de cualquier naturaleza sitos en un término municipal, por parte de una entidad encargada exclusivamente de la gestión del crédito oficial".

El Abogado General LENZ dice en sus Conclusiones:

"46. En principio, el concepto de ayudas debe interpretarse de forma amplia e incluye todas las formas de disminución de las cargas de los empresarios. Así, el concepto de ayuda es más amplio que el de subvención. Por consiguiente, una desgravación fiscal puede estar comprendida en el concepto de ayuda".

Concluyendo, el citado Abogado General, tras examinar la medida – que no había sido alegada por España en el Tratado de Adhesión – que "el régimen tributario controvertido es una ayuda existente cuya compatibilidad con el Tratado aún está pendiente de examen por parte de la Comisión con arreglo al apartado 1 del artículo 93".

El TJUE, por su parte, en una frase que ha sido reiteradamente citada – por cuanto se trata de la primera ayuda específicamente fiscal que juzgaba el citado Tribunal, establece que:

"14. [De ello se deduce que] una medida mediante la cual las autoridades públicas conceden a determinadas empresas una exención tributaria que, aunque no implique una transferencia de fondos estatales coloque a los beneficiarios en una situación financiera más favorable que a los restantes contribuyentes, constituye una ayuda de Estado en el sentido del apartado 1 del artículo 92 del Tratado".

En definitiva, el TJUE establece claramente que la exención fiscal examinada, en la medida que implica una transferencia de fondos del Estado – tiene naturaleza de ayuda de Estado.

Este juicio es correcto, en mi opinión. Se trata de una medida que otorga una ventaja selectiva.

El juicio de comparabilidad ha de hacerse entre todas las instituciones financieras que están en la misma situación, a tenor de los objetivos de la norma.

En las CAG Lenz se hace referencia a los objetivos de las EOC. El artículo 2 de la ley los define de la manera siguiente:

"a) Servicio preferente a los objetivos de los Planes de Desarrollo Económico y Social, y dentro de este principio, selección de sus operaciones activas en base a la rentabilidad de los proyectos y considerada la naturaleza económico-social de los sectores.

El propio Abogado General Lenz dice que *"el examen conjunto de las disposiciones se deduce que las Entidades Oficiales de Crédito cumplen una misión de interés general, en concreto, la gestión del Crédito Oficial y sólo esta misión"*.

Ahora bien, la cuestión es si estos objetivos son únicos, de forma que el conjunto de empresas comparable estaría constituido sólo por éstas, o si existen entidades bancarias que debieran incluirse en la comparación. Esta segunda alternativa parece ser la adecuada, dado que la Comisión dice: *"22. Por consiguiente, considera que la exención fiscal controvertida debe examinarse preferiblemente desde el punto de vista del artículo 92[...] la legalidad de la concesión de dichas ventajas está específicamente regulada por los artículos 92 y siguientes del Tratado. Puesto que el Banco de Crédito Industrial, S.A. actúa en el mercado y entra en competencia con otros bancos que sí se hallan sujetos al impuesto, la ayuda puede falsear o amenazar con falsear la libre competencia y es incompatible, por tanto, con el mercado común, si afecta a los intercambios entre Estados miembros"*.

Este último párrafo es clave, y muestra, en definitiva, que a efectos de la comparación, ha de considerarse todo el sector bancario, que sí está sujeto al impuesto sobre radicación.

Por tanto, la medida es selectiva, y es una ayuda de funcionamiento, que únicamente pretende mejorar la competitividad del sector bancario, pudiendo trasladar la reducción del coste del impuesto sobre radicación al coste de los créditos que otorgan a los clientes, situándose de esta forma en una posición más competitiva que el resto de la banca, por este motivo.

En cuanto a la justificación por la naturaleza del sistema, no cabe apreciarla.

Sin embargo, el TJUE declara que la ayuda es ayuda existente, por lo que se remite al juicio de la Comisión para determinar su compatibilidad con el TCE.

2. ASUNTOS DEMESA Y RAMONDÍN

Los asuntos Demesa y Ramondín han sido tratados en capítulos anteriores, por lo que nos referiremos, en síntesis, a las medidas controvertidas que dieron lugar a sentencias del TJUE y TJUE denegando los beneficios fiscales. Nos centraremos en el asunto Demesa, por ser ambos idénticos en cuanto al contenido, siguiendo la sentencia del TPI en el asunto T-127/99.

Las ayudas examinadas se otorgaron en el marco del programa Ekimen, por el que la Comisión aprobó una serie de ayudas regionales para el País Vasco, al objeto de fomentar el desarrollo regional y la creación de empleo en dicha Comunidad autónoma¹⁰⁸².

Las medidas establecidas por la Diputación Foral de Álava, en el marco del Convenio Económico fueron dos: por un lado, un crédito fiscal del 45% a las inversiones en activos fijos materiales nuevos; y por otra, una reducción de la base imponible del impuesto sobre sociedades para las empresas de nueva creación durante cuatro años.

¹⁰⁸² Las ayudas podían concederse en forma de subvención o de préstamo en condiciones preferentes para la creación de nuevas instalaciones o la extensión o la modernización de infraestructuras ya existentes. Los costes subvencionables incluían los terrenos, los edificios y las instalaciones. Podían beneficiarse de las ayudas, en particular, las empresas industriales, y las inversiones debían cumplir los siguientes requisitos: a) el proyecto de inversión ha de ser viable desde el punto de vista técnico, económico y financiero, y llevarse a cabo en un período de tres años a partir de la fecha de concesión de la ayuda; b) el importe de la inversión ha de ser superior a 360 millones de pesetas; c) el proyecto debe suponer la creación de al menos 30 empleos; d) tanto las inversiones como la creación de empleo a considerar deberán realizarse por una sola entidad jurídica y en un solo centro productivo; e) el beneficiario de las ayudas debe financiar como mínimo el 30 % de la inversión con recursos propios. Por último, las ayudas concedidas en el marco de dicho programa de ayudas no podían superar el 25 % de la inversión

Los requisitos de cada una de estas medidas eran los siguientes:

a) Crédito fiscal del 45 %

Esta medida se introdujo por la disposición adicional sexta de la Norma Foral 22/1994, de 20 de diciembre, con la siguiente redacción:

“Las inversiones en activos fijos materiales nuevos, efectuadas entre el 1 de enero de 1995 y el 31 de diciembre de 1995, que excedan de 2.500 millones de pesetas según Acuerdo de la Diputación Foral de Álava, gozarán de crédito fiscal del 45 % del importe de la inversión que determine la Diputación Foral de Álava, aplicable a la cuota a pagar del impuesto personal.

La deducción no aplicada, por insuficiencia de cuota, podrá aplicarse dentro de los 9 años siguientes a aquel en que se haya dictado el Acuerdo de la Diputación Foral de Álava.

Este Acuerdo de la Diputación Foral de Álava fijará los plazos y limitaciones que, en cada caso, resulten de aplicación.

Los beneficios reconocidos al amparo de la presente disposición serán incompatibles con cualesquiera otros beneficios tributarios existentes en razón de las mismas inversiones.

Igualmente la Diputación Foral de Álava determinará la duración del proceso de inversión que podrá acoger a inversiones realizadas en la fase de preparación del proyecto origen de las inversiones”

Dicha disposición fue prorrogada anualmente hasta el año 1998.

b) Reducción en la base imponible del impuesto sobre sociedades

En segundo lugar, el artículo 26 de la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, estableció lo siguiente:

“1. Las sociedades que inicien su actividad empresarial gozarán de una reducción de un 99 %, 75 %, 50 % y 25 %, respectivamente, de la base imponible positiva derivada del ejercicio de sus explotaciones económicas, antes de la compensación de bases imponibles negativas de períodos anteriores, en los cuatro períodos impositivos consecutivos, a partir del primero en que dentro del plazo de cuatro años desde el inicio de su actividad empresarial, obtengan bases imponibles positivas.

2. Para el disfrute de la presente reducción, los sujetos pasivos deberán cumplir los siguientes requisitos:

a) Que inicien su actividad empresarial con un capital mínimo desembolsado de 20 millones de pesetas [...]

d) Que la nueva actividad no se haya ejercido anteriormente, de manera directa o indirecta, bajo otra titularidad.

e) Que la nueva actividad empresarial se ejerza en local o establecimiento donde no se realice ninguna otra actividad por cualquier persona física o jurídica.

f) Que realicen inversiones en activos fijos materiales en los dos primeros años de actividad por un importe mínimo de 80 millones de pesetas, debiendo realizarse todas las inversiones en bienes afectos a la actividad que no sean objeto de arrendamiento o cesión a terceros para su uso. A estos efectos también se entenderán como inversiones en activos fijos materiales los bienes adquiridos mediante arrendamiento financiero, siempre que se comprometan a ejercitar la opción de compra.

g) Que se generen un mínimo de 10 puestos de trabajo en los seis meses siguientes al inicio de su actividad empresarial y mantengan en ese número el promedio anual de plantilla desde dicho momento y hasta el ejercicio en que venza el derecho a aplicarse la reducción en la base imponible. [...]

i) Que dispongan de un plan de actuación empresarial que abarque un período mínimo de cinco años.

4. El importe mínimo de las inversiones a que se refiere la letra f) y la creación mínima de empleo a que se refiere la letra g), ambas del punto 2 anterior, serán incompatibles con cualquier otro beneficio fiscal establecido para dichas inversiones o creación de empleo.

En 1996, las autoridades de la Comunidad Autónoma Vasca y la empresa Daewoo Electronics Co. Inc firmaron un contrato de colaboración en virtud del cual Daewoo se comprometió a instalar una fábrica de frigoríficos en el País Vasco, con una inversión prevista de más de 71 millones de euros y 745 puestos de trabajo en el período 1996-2001, a cambio de la concesión de una serie de subvenciones y ayudas fiscales, en el marco del plan de ayudas regionales citado. Para desarrollar la citada inversión la empresa Daewoo Electronics constituyó la filial Daewoo Electronics Manufacturing España, S.A. (Demesa). Las autoridades fiscales otorgaron a Demesa una serie de facilidades, concretadas en la adquisición de terrenos a un precio inferior

al de mercado; y el otorgamiento del crédito del 45% del importe de la inversión; al margen de la reducción de la base imponible del impuesto sobre sociedades, que había sido establecida mediante Norma Foral en 1996.

La Comisión inició el procedimiento de investigación de las citadas medidas a raíz de una serie de denuncias de asociaciones de fabricantes de electrodomésticos, según las cuales España había otorgado subvenciones y exenciones fiscales a Demesa que superaban los límites máximos aplicables a las ayudas regionales al País Vasco. Tras la instrucción del procedimiento, la Comisión dictó una Decisión¹⁰⁸³ en la que establecía que determinadas ayudas otorgadas por la Comunidad Autónoma del País Vasco eran incompatibles con el Mercado Común, entre ellas “*la concesión de un crédito fiscal por importe correspondiente al 45 % del coste de la inversión determinada por la Diputación Foral de Álava en su Decisión nº 737/1997 de 21 de octubre de 1997*”; y “*la reducción en la base imponible para las empresas de nueva creación contemplada en el artículo 26 de la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio*”.

Los argumentos de la Comisión son los siguientes:

a) Respecto del crédito del 45% de la inversión, la Comisión entiende que otorga una ventaja selectiva. La selectividad se basa en dos motivos. El primero de ellos, por la discrecionalidad de que goza la Diputación Foral para otorgar o no el beneficio:

En el presente caso, el carácter selectivo viene dado, en primer término, por el poder discrecional de que goza la administración en este ámbito [...]

La Diputación Foral de Álava, en el momento de aprobarse el acuerdo nº 737/97, disponía, en virtud de las disposiciones anteriormente mencionadas, de poder discrecional para determinar qué inversiones en inmovilizado material, por importe superior a 2500 millones de pesetas españolas, podían disfrutar del crédito fiscal, para decidir a qué parte de las inversiones podía aplicarse la reducción del 45 % y para establecer los plazos y límites máximos aplicables en cada caso.

El segundo de ellos se basa en la existencia de selectividad de facto. La Comisión dice a este respecto:

¹⁰⁸³ Decisión 1999/718/CE, de 24 de febrero de 1999, relativa a la ayuda estatal concedida por España en favor de Daewoo Electronics Manufacturing España, S.A. (Demesa) (DO L 292, p. 1)

En segundo término, aun cuando el carácter discrecional baste para conferir un carácter específico a la medida, y por tanto para conferir el carácter de ayuda estatal al crédito fiscal, la Comisión considera que el importe mínimo de inversión (2.500 millones de pesetas españolas) que permite acceder a los beneficios de dicho crédito es lo suficientemente elevado como para limitar, de hecho, la aplicabilidad del crédito a aquellas inversiones que implican la movilización de recursos financieros importantes, y que no viene justificado por la naturaleza o la economía del sistema fiscal objeto de excepción. El hecho de que sólo los grandes inversores puedan acceder al crédito fiscal confiere a este último un carácter específico, que conduce a la calificación del mismo como ayuda estatal a efectos del apartado 1 del artículo 92 del Tratado.

Hay un tercer motivo que esgrime la Comisión, que tiene que ver con el ámbito temporal de la medida

En tercer término, la Comisión considera que el carácter temporal (anual) de la medida deja en realidad a la merced de las autoridades su concesión a determinadas empresas, precisamente aquellas que inicien sus procesos de inversión en el período previsto. En efecto, la Comisión observa que esta disposición no aparece en la legislación fiscal general, sino en las leyes presupuestarias anuales, lo que confirma su carácter coyuntural y permite su utilización para proyectos específicos.

b) En cuanto a la reducción de la base imponible para las empresas de nueva creación, la Comisión entiende que se trata de una medida selectiva, porque favorece tan sólo a las empresas nuevas que cumplan con unos requisitos de inversión y de contratación.

Por último, la medida debe ser específica o selectiva, en el sentido de favorecer a "determinadas empresas o producciones". En el presente caso, el carácter selectivo resulta especialmente del hecho que sólo las empresas de nueva creación pueden acceder a dicha ventaja fiscal. El artículo 26 de la Norma Foral nº 24/1996 permite otorgar a las empresas de nueva creación un tratamiento fiscal más favorable que el tratamiento reservado al resto de las empresas existentes en el mercado. Esta circunstancia es suficiente para establecer el carácter específico de esta medida, lo que conduce a la Comisión a calificar la reducción en la base imponible en favor de Demesa como una ayuda estatal a efectos del apartado 1 del artículo 92 del Tratado. El carácter específico viene reforzado por el hecho de que sólo aquellas empresas que inviertan 80 millones de pesetas españolas y creen 10 empleos pueden beneficiarse de la reducción en la base imponible.

Asimismo, la Comisión ve un elemento de especificidad en la motivación de la

medida, que la configura como una ayuda al despegue de empresas de nueva creación, y que por tanto no permite considerar la medida justificada conforme a la naturaleza o la estructura del sistema fiscal.

La especificidad de esta medida viene reforzada igualmente por su motivación, tal y como viene expuesta en la Norma Foral nº 24/1996 que la establece. En efecto, tras haber enunciado los objetivos genéricos del sistema fiscal, la exposición de motivos de dicha Norma Foral enuncia otra serie de objetivos que son más bien de política industrial, entre los que específicamente se menciona el de "estimular la creación de nuevas iniciativas empresariales", objetivo que se concreta a continuación en las medidas dirigidas a la categoría específica de empresas de nueva creación [...], a las que se reserva la reducción de la base imponible durante los cuatro primeros ejercicios de actividad en que obtengan beneficios. Dicha motivación, que confirma que se trata de una ayuda al despegue de empresas nuevamente creadas, no permite considerar la medida como conforme a la naturaleza o a la estructura del sistema fiscal en cuestión.

La sentencia del TPI confirma la Decisión de la Comisión, si bien añade una importante precisión respecto a la justificación de la selectividad, en particular referente al crédito fiscal del 45% de la inversión. La parte demandante sostenía que la medida estaba justificada por el principio de progresividad, así como por el principio de eficacia recaudatoria. Sin embargo, el TPI rechaza este argumento,

“164 Debe subrayarse, no obstante, que la justificación basada en la naturaleza o la economía del sistema fiscal hace referencia a la coherencia de una medida fiscal específica con la lógica interna del sistema fiscal en general [...] Así, una medida fiscal específica que esté justificada por la lógica interna del sistema fiscal como la progresividad del impuesto que esté justificada por la lógica redistributiva de éste quedará excluida del ámbito de aplicación del artículo 92, apartado 1, del Tratado.

165 Las partes demandantes en los asuntos T-127/99 y T-148/99 afirman que el crédito fiscal a que se refiere el artículo 1, letra d), de la Decisión impugnada se encuentra incardinado en la naturaleza y economía del sistema tributario español. El crédito fiscal se inspira en los principios de progresividad y eficacia recaudatoria del impuesto.

166 Sin embargo, al fijar el importe mínimo de inversión en 2.500 millones de pesetas, el crédito fiscal establecido por la Norma Foral 22/1994 favorece únicamente a las empresas que dispongan de considerables recursos económicos. La medida vulnera de esta forma los principios de progresividad y de redistribución, inherentes al sistema tributario español. Además, las partes demandantes afectadas no han demostrado en

modo alguno de qué forma la medida de que se trata podría contribuir a la eficacia recaudatoria del impuesto.

167 Por lo demás, las partes demandantes se limitan a afirmar que el crédito fiscal tiene por objeto favorecer el desarrollo económico del País Vasco, situado en el Estado miembro que cuenta con la mayor tasa de desempleo de la Unión Europea. Dichas partes se refieren de esta forma a objetivos de política económica externos al sistema fiscal de que se trata”

La medida referida al crédito fiscal es claramente selectiva. Se trata de una medida financiada mediante fondos públicos, que supone una derogación del benchmark, que en este caso es la normativa general del impuesto sobre sociedades. Su objetivo no es sino favorecer el desarrollo económico del País Vasco, como dice el TJUE, por lo que en términos del objetivo, todas las empresas de esta Comunidad Autónoma estarían en la misma situación fáctica. La circunstancia de que las condiciones objetivas de admisibilidad sean tan elevadas configura la medida como selectiva de facto, ya que por las cuantías de la inversión exigida no cualquier empresa está en condiciones de movilizar recursos financieros para acometer dichas inversiones.

Más dudoso resulta, en mi opinión, el argumento de la discrecionalidad. De la redacción de los hechos, y de las alegaciones efectuadas por las autoridades de la Diputación Foral, no parece que éstas puedan denegar el beneficio fiscal si se cumplen las condiciones establecidas en la ley. Habida cuenta de la inversión exigida, es razonable pensar que las empresas que deseen acogerse a ésta habrán de aportar un proyecto de inversión, con la financiación proyectada, la articulación física y temporal del proyecto, los puestos de trabajo que se crean, las expectativas de ventas, etc... Dado que la ayuda se incardina en un programa de ayudas regionales, todos estos datos habrán de evaluarse para ver si el proyecto es acorde con el desarrollo regional que justifica las medidas. Entonces será cuando, cumplidas las condiciones, se apruebe el expediente administrativo. Pero no parece que pueda afirmarse la selectividad de la medida en base, precisamente a la discrecionalidad del acto de aprobación, que no aparece, a mi juicio. El procedimiento es reglado, por lo que no entiendo que por esta causa se tache de selectivo.

Respecto de la duración temporal de la medida, ha de hacerse alguna puntualización. Sin cuestionar que la duración temporal de la medida pueda ser relevante para

determinar la selectividad, la Comisión parece interpretar que dicha duración temporal implica un carácter coyuntural de la medida, de forma que puede utilizarse para favorecer determinados proyectos. En mi opinión la duración temporal – que, no obstante, se ha ido renovando, y por ello creando expectativas de permanencia – por sí sola no justificaría el carácter selectivo, si bien conjuntamente con los requerimientos objetivos reforzaría dicho carácter.

En todo caso, determinada la selectividad de facto de la medida, no cabe justificación alguna por la naturaleza del esquema fiscal. En mi opinión es acertado el criterio del TJUE que dice que no cabe justificar la medida por la progresividad del sistema impositivo, que por lo que hemos visto debería reproducir el esquema fiscal propuesto. Es precisamente al revés: podría argumentarse la justificación de la medida si el porcentaje de inversión fuera variable, de forma decreciente respecto del volumen de ventas, o del patrimonio de la empresa. Sin embargo, el porcentaje es fijo, y el umbral para acceder a éste impide, precisamente, hablar de progresividad.

En cuanto a la medida relativa a la reducción de base imponible, cabe reproducir los argumentos anteriores. La norma otorga una ventaja, ya que supone una derogación del benchmark, que sería la normativa general del impuesto sobre sociedades, que no contempla reducción alguna, y se otorga mediante fondos públicos. En cuanto a la selectividad, es discutible que sea selectiva por el hecho de que su objetivo sea fomentar la creación de empresas, y por ello sólo puedan acceder a ella las empresas de nueva creación, siempre que ninguna de ellas quede excluida por tal motivo. El argumento de que es selectiva por el hecho de que las empresas ya creadas no puedan acogerse no creo que sea correcto, dado que el objetivo es precisamente conseguir que la gente se anime a crear empresas. Por lo que sí es selectiva la norma es por las exigencias objetivas que contempla, tanto de capital social – un mínimo de 120.000 euros, cuando los requisitos mínimos para constituir una sociedad de capital son de 3.000 – como de inversión – 400.000 euros – y de creación de empleo – 10 personas empleadas en los primeros seis meses, con mantenimiento del empleo. La norma es selectiva de facto, al igual que la anterior, sin que sean admisibles tampoco en este caso los argumentos para justificar la selectividad basándose en la progresividad del sistema.

3. ASUNTOS MAGEFESA, TUBACEX, y GEA – VANOSA

Estos tres asuntos, que se tratarán brevemente, por haber sido ya analizados en un capítulo anterior, tienen como nexo común que se refieren a la aplicación del criterio del acreedor privado ante la pasividad por parte de las autoridades de reclamar las cuotas fiscales y de seguridad social.

En el asunto Magefesa¹⁰⁸⁴ la Comisión cuestionó que las autoridades fiscales toleraran pasivamente la acumulación de deudas tributarias y de seguridad social sin instar la quiebra, permitiendo que continuase la actividad de las empresas del grupo. La Comisión no cuestiona – como alegaba el gobierno español – la normativa general en materia de quiebras, sino la actitud pasiva y permisiva de las autoridades españolas, que tratan de salvar la actividad de la empresa, evitando los costes sociales de la liquidación, a costa de deteriorar los créditos públicos. Para la Comisión, por tanto, la ayuda está constituida por la actitud permisiva de las autoridades ante el continuo impago de determinadas deudas por el grupo Magefesa, así como por la acumulación de nuevas deudas como consecuencia de la decisión discrecional adoptada por los acreedores públicos de abstenerse de instar la liquidación de dichas empresas.

La ventaja, por tanto, derivaría de dos tipos de conductas: por un lado, de que no se respetaran los procedimientos legales de recaudación y de ejecución de los bienes – al margen de la probabilidad de cobro de las deudas – ya que de no hacerse se estaría otorgando una ventaja frente a aquellas empresas a las que sí se les aplican; por otro, por la negativa a instar la quiebra, estando legitimada para ello. En el primer caso no cabe, entiendo, la aplicación del criterio del acreedor privado, dado que en éste lo que se presupone es que el acreedor tiene libertad para iniciar o no procedimientos en defensa de su crédito, que habría que evaluar, en términos de las posibilidades de cobro del crédito, si son o no los adecuados. Pero la Administración no tiene esa

¹⁰⁸⁴ As. C-480/98 España – Comisión (Magefesa)

libertad de elección: ante el impago de deudas tributarias no cabe que elija si inicia procedimientos en defensa de su crédito o se abstiene esperando que la situación de la empresa mejore: la ley le obliga a iniciar la recaudación ejecutiva de los créditos e intentar su cobro, con independencia de las posibilidades de éxito que pueda tener. Por tanto, no cabe, entiendo, aplicar dicho criterio para determinar si la ventaja se produce.

Cuestión distinta puede ser instar la quiebra, para la que sí es posible justificar la abstención de la Administración, en caso de que la empresa esté atravesando dificultades, para lo que habría que evaluar si tal decisión podría aumentar las posibilidades de cobrar todas o parte de las deudas o si, por el contrario, las perspectivas de cobro no serían mejores si los acreedores permitieran la continuación de la actividad de la empresa sin instar la declaración de quiebra, lo que en puridad no cabría hacer sin analizar la evolución pasada de la empresa y sus previsiones de futuro.

La Comisión concluye que durante años se toleró pasivamente la acumulación de deudas tributarias, y cuando se declaró la quiebra, fue a instancia de acreedores privados, lo que revela cuál debiera haber sido la conducta de los acreedores públicos.

El TJUE concluyó que la conducta de las autoridades española era constitutiva de ayuda de Estado:

“20. Pues bien, de los autos se desprende que, a pesar de las afirmaciones del Gobierno español según las cuales la Administración ejercitó todas las acciones legalmente previstas para obtener el pago de las deudas de las empresas del grupo Magefesa, las empresas de que se trata pudieron continuar sus actividades durante varios años sin cumplir sus obligaciones fiscales y de seguridad social. Aunque algunas fueron finalmente declaradas en quiebra, a instancia de acreedores privados y no de las autoridades públicas, una de ellas, Indosa, fue autorizada, aparentemente sin condiciones, sin oposición de los acreedores y sin intervención judicial, a continuar su actividad tras ser declarada en quiebra y acumuló como consecuencia de ello nuevas deudas de las que sólo ha pagado una ínfima parte”.

El TJUE, en este caso, no parece cuestionar que la Administración respetara los procedimientos de recaudación. Más bien se centra en que las autoridades fiscales, por un lado, no instaron la quiebra, pudiendo haberlo hecho – los que la instaron

fueron acreedores privados – y posteriormente no se liquidó la empresa, permitiendo la continuidad de la actividad.

El asunto Tubacex también tiene su base en el criterio del acreedor privado, que sostienen las autoridades españolas, frente al criterio del inversor privado, que sostenía la Comisión. En síntesis, el hecho es que la empresa Tubacex celebró un convenio con la Tesorería General de la Seguridad Social destinado a cobrar las deudas contraídas frente a dicho organismo. En dicho convenio se establecía un aplazamiento de las deudas, que se cobrarían de forma fraccionada, conforme a la normativa de aplicación, aplicando unos intereses del 9%.

La Comisión entendió que existía un elemento de ayuda de Estado en el interés aplicado por la Administración, dado que siendo el tipo de mercado del 12,51%, la diferencia frente al 9% aplicado implica una ventaja selectiva.

El TJUE acogió los argumentos del gobierno español, que abogaba por considerar el criterio del acreedor privado frente al del inversor privado, por la diferente naturaleza de los créditos, que conlleva diferente naturaleza de los intereses aplicados, ya que en unos, el inversor coloca su capital con la expectativa de obtener una rentabilidad – por lo que es procedente el criterio del inversor privado – mientras que en los otros, el acreedor lo que busca es recuperar la inversión, buscando que el interés pactado compense la pérdida de valor del dinero, que se produce inevitablemente al pactar un aplazamiento durante varios años en un contexto inflacionario. Por tanto, no es adecuada la referencia al tipo de mercado que dice la Comisión. El TJUE dice:

46 Ha de observarse, en segundo lugar, que el Estado no actuó como un inversor público cuya intervención tenga que compararse con la actuación de un inversor privado que coloca su capital en función de su rentabilidad a un plazo más o menos corto [...] En efecto, suponiendo acreditado, tal como admite la Comisión, el hecho de que las cantidades anticipadas por el Fogasa para el pago de los salarios de los trabajadores de Tubacex no revisten el carácter de una ayuda de Estado, de ello resulta que, al articular las formas de devolución de estos anticipos, debe considerarse que el Fogasa ha actuado como un acreedor público que, al igual que un acreedor privado, trata de recuperar cantidades que se le adeudan y que, a tal efecto, celebra con el deudor convenios conforme a los cuales las deudas acumuladas se aplazarán o fraccionarán para facilitar su devolución [...]

48. Los intereses normalmente aplicables a este tipo de créditos son los que se destinan a reparar el perjuicio sufrido por el acreedor como consecuencia del retraso por parte del deudor en la ejecución de su obligación de liberarse de su deuda, a saber, los intereses de demora. En el supuesto de que el tipo de los intereses de demora aplicado a las deudas contraídas con un acreedor público sea distinto del practicado para las deudas contraídas con un acreedor privado, debería aplicarse este último tipo en caso de que fuera superior al primero”

El propósito del elemento de interés era por tanto simplemente verse compensado por la depreciación de la moneda, por lo que anula la Decisión de la Comisión, que había aplicado el test del inversor privado. La referencia no debe ser, por tanto, el tipo de interés de mercado, sino el tipo de interés que aplicaría un acreedor privado para las deudas de similares características.

Por último, tenemos el asunto Gea y Vanosa, que también tiene su origen en las dificultades financieras que atravesaron estas empresas, con importantes deudas fiscales y de seguridad social, que derivaron en una suspensión de pagos, en 1997. Tras la suspensión de pagos, Gea y Vanosa llegaron en 1998 a sendos convenios con la AEAT, y en el caso de Vanosa también con la Seguridad Social. En el caso del convenio con la AEAT, se contemplaba una quita importante, de 2/3 de la deuda, y un escalonamiento de la parte restante en diez años, tras dos años de carencia. Durante los dos años siguientes a la celebración de los convenios, dichas empresas siguieron incumpliendo sus obligaciones de pago de las cotizaciones sociales y de los impuestos corrientes, y, transcurrido el plazo de carencia, tampoco abonaron los atrasos. A la vista de dichos incumplimientos, tanto la AEAT como la Seguridad Social denunciaron los acuerdos, reactivando procedimientos ejecutivos, e iniciando acciones en defensa de sus créditos.

La Comisión concluyó en la Decisión que las autoridades españolas habían otorgado una ventaja, como consecuencia de la no adopción de las medidas previstas en la normativa española, a saber, la posibilidad de incoar procedimientos ejecutivos separados por las deudas posteriores a la suspensión de pagos, lo que habría evitado que las empresas de que se trata continuaran sus actividades sin cumplir sus obligaciones fiscales y de seguridad social. El problema que se suscita es, no tanto de derecho – lo que no cuestiona el TJUE, pese a los argumentos del gobierno español –

como de prueba, debido a que las autoridades españolas presentaron abundantes pruebas que cuestionaban las afirmaciones de la Comisión de falta de actividad tendente a la recuperación del crédito, conforme al principio del acreedor privado.

El TJUE recoge estos argumentos y revoca la Decisión de la Comisión, basándose en la falta de actividad probatoria por la Comisión, a la vista de las presentadas por el gobierno español. Sin embargo, no se pronuncia acerca de la existencia o no de ayuda de Estado. El último apartado de la sentencia dice textualmente:

37. Por consiguiente, sin prejuzgar la existencia o no de ayudas de Estado en el presente asunto, procede declarar que la conclusión de la decisión impugnada de que «el impago continuado de impuestos y cotizaciones sociales por [GEA y por VANOSA] tras ser declarados en suspensión de pagos en noviembre de 1997, y ello hasta enero de 2001, [constituye una ayuda de Estado incompatible con el mercado común]» se basa en premisas fácticas erróneas. Por tanto, sin necesidad de examinar los demás motivos o alegaciones presentados por el Gobierno español, procede anular la Decisión impugnada.

Es decir, el TJUE no afirma que no haya ayuda de Estado; tan sólo que no se ha probado que exista ayuda de Estado.

4. ASUNTO DEDUCCIÓN POR ACTIVIDADES DE EXPORTACIÓN¹⁰⁸⁵

Este asunto se refiere al artículo 34 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre sociedades, titulado “Deducción por actividades de exportación”.

Reproducimos el citado artículo:

¹⁰⁸⁵ Vid, al respecto FALCÓN (2001), “La desorbitada expansión de concepto de «ayuda de Estado» en la práctica reciente de la Comisión: el ejemplo de la decisión de 31 de octubre de 2000 (LCEur 2001, 805), relativa a la deducción por actividades de exportación contemplada en el artículo 34 LIS”, MAGRANER & MARTÍN (2005) “Ayudas de Estado y beneficios fiscales: La deducción por actividad exportadora en el Impuesto sobre Sociedades”; HERM & ROSSI-MACCANICO (2006) “Commission requests phasing out of Spain’s export related tax incentives”

La realización de actividades de exportación dará derecho a las empresas a practicar deducciones de la cuota íntegra del 25 %:

a) del importe de las inversiones que efectivamente se realicen en la creación de sucursales o establecimientos permanentes en el extranjero, así como en la adquisición de participaciones de sociedades extranjeras o constitución de filiales directamente relacionadas con la actividad exportadora de bienes o servicios o la contratación de servicios turísticos en España;

b) de los gastos de propaganda y publicidad de proyección plurianual para lanzamiento de productos;

c) de los gastos de apertura y prospección de mercados en el extranjero;

d) de los gastos de concurrencia a ferias, exposiciones y otras manifestaciones análogas, incluyendo en este caso las celebradas en España con carácter internacional.

La Comisión, a la vista de una serie de denuncias de competidores de empresas siderúrgicas españolas decidió incoar el procedimiento establecido en la Decisión 2496/96/CECA¹⁰⁸⁶, en relación con dicho artículo, así como los artículos semejantes de las Normas Forales vascas relativas al Impuesto sobre sociedades, que reproducían íntegramente dicho artículo. Tras la instrucción del procedimiento, la Comisión concluyó, en la Decisión 2001/168/CECA, de 31 de octubre de 2000, que dicho artículo era incompatible con el mercado común del carbón y del acero.

Lo primero que cabe señalar en esta Decisión es que su ámbito es limitado, temporal y materialmente: se refiere al Tratado CECA, que expiraba al poco tiempo de la Decisión¹⁰⁸⁷, y su ámbito objetivo, por tanto, son las empresas siderúrgicas CECA.

La Comisión considera que la medida es específica, dado que beneficia exclusivamente “a las acerías gravables en España que ejercen actividades de exportación que implican ciertas inversiones o gastos en el extranjero. Así pues, tales

¹⁰⁸⁶ El denominado “Código de Ayudas a la siderurgia”

¹⁰⁸⁷ El Tratado constitutivo de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero (CECA) fue firmado por Bélgica, Alemania, Francia, Italia, Luxemburgo y los Países Bajos el 18 de abril de 1951, en París. El Tratado entró en vigor el 23 de julio de 1952 se pactó por un periodo de cincuenta años, expirando por tanto el 23 de julio de 2002.

empresas de exportación reciben una ventaja clara: i) sobre las acerías gravables en España que no exportan, ii) sobre las acerías gravables en España que exportan, pero no efectúan tales inversiones en el extranjero (porque, por ejemplo, deciden realizar el mismo tipo de inversiones en España), y iii) sobre las acerías no gravables en España.”

La Comisión concluye que, conforme a lo anterior, el régimen de deducción fiscal examinado *“no es de aplicación general y, de hecho, es en sí mismo capaz de dar lugar a la concesión de una ayuda estatal en favor de determinadas empresas. Por lo tanto, con arreglo a las normas comunitarias, constituye una ayuda estatal y, en la medida en que beneficia a acerías CECA, es contrario a lo dispuesto en la letra c) del artículo 4 del Tratado CECA”*.

Sin embargo, habida cuenta de que las medidas habían sido notificadas por el Gobierno español con motivo de la adhesión de España, y que la Comisión nunca había formulado objeción alguna a su aplicación, ésta admitió la existencia de expectativas legítimas justificadas, por lo que consideró apropiado no requerir el reembolso de las ayudas de Estado concedidas con anterioridad a la Decisión. En el contexto del Tratado TCE, la ayuda se hubiera declarado existente¹⁰⁸⁸, dado que el precedente de dicha deducción se encuentra en la primera Ley del Impuesto sobre sociedades, y, como decimos, la medida había sido notificada con motivo de la adhesión pero esta categoría no existe en el Tratado CECA, con lo que las ayudas se hubieran debido devolver¹⁰⁸⁹.

Contra dicha Decisión se interpuso recurso ante el TJUE, que confirmó los términos de aquella. Respecto de la selectividad, el TJUE repite los argumentos de la Decisión, que son los habitualmente expuestos en los supuestos relativos a la exportación:

¹⁰⁸⁸ MARTÍN JIMÉNEZ (2005) *“Comentarios de jurisprudencia del TJUE”*, pág. 742

¹⁰⁸⁹¹⁰⁸⁹ La Decisión de la Comisión, en el apartado 15 dice *“en el presente caso, la Comisión se ve forzada a recordar que el objetivo de su decisión era la evaluación de las medidas de que se trata solamente en relación con las normas del Tratado CECA, en el que no existe la noción de ayuda existente”*. En el mismo sentido, FALCON (2001) *“La desorbitada expansión del concepto de «ayuda de Estado»...” op.cit.*

“142 En el presente caso, según la Comisión, la simple lectura de las medidas controvertidas es suficiente para establecer su carácter excepcional con respecto a la regla general y, por tanto, el carácter selectivo del incentivo fiscal, porque éste se aplica únicamente a las empresas que realicen «actividades de exportación». En efecto, tal incentivo no es una medida de carácter general que se aplique a todos los contribuyentes sujetos al impuesto de sociedades, sino sólo a aquellos que realizan determinadas actividades relacionadas con la exportación. Tal incentivo fiscal representa una ventaja obvia para sus beneficiarios, puesto que los coloca en una situación económica más favorable que la de otros contribuyentes, como las acerías gravables en España que no disfrutaban de dicha ventaja y las acerías gravables en otros Estados miembros”

Los argumentos de la Comisión acerca de la existencia de selectividad son, en mi opinión, insuficientes¹⁰⁹⁰. Teniendo en cuenta el Tratado CECA, en el que los sujetos afectados son acerías, todos estarían en la misma situación, a priori. Por tanto, no cabe justificar la selectividad de la norma, como dice la Comisión, en base a que no se aplica “a las acerías gravables en España que exportan, pero no efectúan tales inversiones en el extranjero (porque, por ejemplo, deciden realizar el mismo tipo de inversiones en España”, ya que lo relevante no es la decisión de invertir o no, sino algo previo, la posibilidad de invertir, la cual no excluye la norma. Tampoco a las acerías no gravables en España, dado que por definición a éstas se les aplicará el impuesto del Estado Miembro en el que residan. Tan sólo podría hablarse de una cierta selectividad de facto, si bien es discutible, respecto de las pequeñas acerías, pero estaría limitado a determinados apartados del artículo 34 – en particular, el a) – dado que implican una mayor inmovilización de recursos, pero no a los conceptos restantes, que se traducen en gastos de estancia, viajes, publicidad... accesibles, en principio a cualquier empresa del sector, con independencia del tamaño.

Ello significa, en mi opinión, que – dado que el ámbito objetivo del Tratado CECA se circunscribe a las acerías, como dice la Decisión – la medida es específica, ya que sólo se dirige al sector competencia del Tratado. Pero dentro de éste, la medida no es selectiva, por cuanto se aplica a todos por igual.

Por tanto, en mi opinión, el argumento de la Comisión no es correcto. Más adecuado

¹⁰⁹⁰ Vid a este respecto la opinión de FALCÓN (2001) “La desorbitada expansión del concepto de «ayuda de Estado»...” *op.cit.*

sería que el análisis se hubiera hecho en el contexto del TCE, en cuyo caso los argumentos sobre la selectividad hubieran sido más adecuados. El argumento del TJUE es más genérico, pero es igualmente insuficiente, ya que alude a los contribuyentes que realizan actividades de exportación frente a los que no la realizan. Como hemos dicho antes, dado que potencialmente todos los sujetos del Tratado CECA están en la misma situación fáctica y jurídica, el argumento es insuficiente, en mi opinión¹⁰⁹¹.

Por último, hemos de mencionar la Resolución 1/2006, de 15 de junio, de la Dirección General de Tributos, sobre las limitaciones a la aplicación de la deducción del artículo 37 del TRLIS, en la que se interpreta el artículo 37 del TRLIS (34 de la Ley 43/1995), en el sentido de la Decisión de la Comisión.

5. MEDIDAS EJECUTADAS A FAVOR DEL SECTOR AGRARIO

¹⁰⁹¹ Un posible argumento hubiera sido que, dado que la sentencia está en el contexto del Tratado CECA, posiblemente no fuera necesario alegar la selectividad. En el Tratado CECA los fines de la Comunidad son, entre otros, “*f) fomentar el desarrollo de los intercambios internacionales y velar por el respeto de unos límites equitativos en los precios practicados en los mercados exteriores*”, de donde se concluye que la prohibición de ayudas de Estado es absoluta. En efecto, el artículo 4 del Tratado dice que “*Se reconocen como incompatibles con el mercado común del carbón y del acero, y quedarán por consiguiente suprimidos y prohibidos dentro de la Comunidad, en las condiciones previstas en el presente Tratado: [...] c) las subvenciones o ayudas otorgadas por los Estados o los gravámenes especiales impuestos por ellos, cualquiera que sea su forma...*”. Por tanto, la ayuda estaría prohibida, con independencia de que sea o no selectiva. Sin embargo, esta conclusión es discutible, habida cuenta de la sentencia Banks (As. 128/92), en cuyo apartado 11 dice que “*Por lo que se refiere a las disposiciones aplicables a las conductas de las empresas de que se trata, procede recordar que las del artículo 4 sólo tienen aplicación autónoma a falta de normas más específicas; cuando están recogidas o reguladas en otras disposiciones del Tratado, los textos correspondientes a una misma disposición deben ser considerados en su conjunto y deben aplicarse simultáneamente*”. V.t. las CAG Fennelly en la sentencia Ecotrade, que dice: “*18 Existen una serie de diferencias de importancia entre el régimen de las ayudas de Estado establecido en los artículos 92 y 93 del Tratado CE y los términos más lacónicos, aunque también más tajantes e incondicionales, de la letra c) del artículo 4 del Tratado CECA. Parece claro, no obstante, por las razones que más adelante se exponen, que la definición de ayuda de Estado, que reviste una importancia decisiva en el presente caso, es la misma con arreglo a ambos Tratados, si bien la letra c) del artículo 4 no menciona expresamente los fondos estatales*”

Examinaremos aquí la Decisión de la Comisión¹⁰⁹², de 11 de diciembre de 2002, relativa a las medidas ejecutadas por España en favor del sector agrario tras el alza de los precios de los carburantes, así como la sentencia del TJUE recaída en el asunto C-73/03. Se trata de un conjunto de medidas cuyo objeto era reducir la tributación efectiva del sector agrario. Las medidas adoptadas, que se han comentado en capítulos anteriores, fueron las siguientes:

A) Medidas del Real Decreto-Ley 10/2000, de 6 de octubre

1. Modificación de porcentaje de compensación del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

Esta medida consistió en una elevación del porcentaje de compensación aplicable a los sujetos pasivos en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca en el IVA, con objeto de neutralizar el incremento en las cuotas soportadas, y se estableció para restaurar el necesario equilibrio entre el IVA soportado y el IVA repercutido a los sujetos pasivos del impuesto en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA.

La Comisión aceptó que la subida estaba amparada por el artículo 25 de la Sexta Directiva, que dispone que los Estados miembros están facultados para otorgar a los productores agrícolas un régimen de tanto alzado que tienda a compensar la carga del IVA pagado por las compras de bienes y servicios de los agricultores sometidos al régimen de tanto alzado. Los porcentajes a tanto alzado de compensación se determinan sobre la base de los datos macroeconómicos relativos exclusivamente a los agricultores sometidos al régimen de tanto alzado en los tres últimos años, y no pueden tener por efecto que el conjunto de los agricultores sometidos al régimen de tanto alzado reciba devoluciones superiores a las cargas fiscales del IVA precedente. Por tanto, la Comisión concluye que no se trata de una medida fiscal selectiva.

B) Medidas contenidas en la Orden del Ministerio de Hacienda de 29 de noviembre de 2000

¹⁰⁹² Decisión 2003/293/CE

1. Para el año 2000, reducción del 5 % del módulo aplicado para calcular el rendimiento neto en determinadas actividades ganaderas sujetas al régimen de estimación objetiva por medio de un aumento del índice corrector por piensos adquiridos a terceros.

2. Para el año 2001, todas las actividades agrícolas y ganaderas que determinan su rendimiento por el régimen de estimación objetiva tienen una reducción del rendimiento neto del 35 % del precio de adquisición del gasóleo agrícola necesario para el desarrollo de sus actividades, debidamente documentado mediante facturas.

La Comisión dice que estos ajustes obedecieron a la necesidad de ajustar la fiscalidad a la capacidad económica real, que de no realizarse habría producido un exceso de impuesto. Por tanto, este ajuste está justificado por la naturaleza o la estructura del sistema fiscal de estimación objetiva para ajustar a los ingresos reales la renta cuantificable a efectos fiscales.

3. También para el año 2001, reducción del porcentaje para determinar las cuotas trimestrales en el régimen simplificado del IVA de determinadas actividades agrarias.

La reducción de los índices afecta exclusivamente a los pagos trimestrales a cuenta, pero no a los aplicables para determinar la cuota devengada anual, por lo que al fin del ejercicio debe regularizarse la diferencia entre las cuotas resultantes de los índices anuales y los ingresos a cuenta efectuados trimestralmente. En conclusión, la Comisión dice que no se produce una reducción de la carga fiscal computada en términos del año 2001.

4. Incremento del porcentaje de gastos de difícil justificación en el IRPF de un 5% a un 10%, exclusivamente para el sector agrario y sólo para los ejercicios 2000 y 2001.

Este incremento del porcentaje de gastos de difícil justificación en el IRPF se justifica en que estos gastos, debido a la subida del precio del gasóleo, se han incrementado para los agricultores, por lo que de no haberse actualizado el porcentaje, habrían sufrido una pérdida real por ser la renta gravable superior a la renta real obtenida, lo que hubiera conllevado un exceso de imposición. Así pues, este ajuste está justificado

por la naturaleza o la estructura del sistema fiscal de estimación objetiva para ajustar a los ingresos reales la renta cuantificable a efectos fiscales.

C) Medidas contenidas en la Ley 14/2000, de 28 de diciembre¹⁰⁹³

1. Prórroga a los años 2000 y 2001 de los beneficios fiscales para la transmisión de determinadas fincas rústicas y explotaciones agrícolas, previstos en la disposición adicional sexta de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de modernización de las explotaciones agrarias.

La citada DA 6ª establecía lo siguiente:

“Disposición adicional sexta. Beneficios fiscales en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la transmisión de determinadas fincas rústicas y explotaciones agrícolas.

Los incrementos netos de patrimonio que se pongan de manifiesto durante los cinco años siguientes a la entrada en vigor de esta Ley, derivados de transmisiones de fincas rústicas o explotaciones agrarias, quedarán incluidos en el rendimiento neto resultante de la aplicación de la modalidad de signos, índices o módulos del método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en la cuantía que se establezca reglamentariamente según el período de permanencia de los activos en el patrimonio del sujeto pasivo y siempre que las transmisiones no superen el importe que se fije reglamentariamente.

La aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior exigirá que las fincas rústicas o explotaciones agrarias transmitidas se destinen por el adquirente a la constitución o consolidación de explotaciones agrarias prioritarias o sean adquiridos por las Administraciones públicas para su integración en Bancos de tierras u órganos similares o por razones de protección del medio natural.

Reglamentariamente, se desarrollarán los requisitos que deben cumplir tanto los transmitentes como los adquirentes para la aplicación de este precepto”

¹⁰⁹³ Esta prórroga figura en la DT 7ª de la Ley 14/2000, de 28 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social, que establece: *“Disposición transitoria séptima. Beneficios fiscales aplicables en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la transmisión de determinadas fincas rústicas y explotaciones agrícolas. Se prorroga para los años 2000 y 2001 el régimen fiscal previsto en la disposición adicional sexta de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las explotaciones agrarias, para la transmisión de determinadas fincas rústicas y explotaciones agrícolas”*

Para la Comisión esta medida otorga una ventaja selectiva. La Comisión dice que esta ayuda podría considerarse una ayuda a la inversión en el sector de la producción primaria, habida cuenta que el beneficio fiscal está ligado a la transmisión de tierras y explotaciones agrícolas. Sin embargo, la Ley 14/2000, que es el fundamento jurídico para la concesión de esas ayudas, no prevé la obligación de observar ninguna de las condiciones señaladas en el punto 4.1 de las Directrices comunitarias sobre ayudas estatales al sector agrario, ni las autoridades españolas facilitaron información alguna que permitiese comprobar si las ayudas a la inversión cumplen las condiciones exigidas por las Directrices comunitarias¹⁰⁹⁴. España únicamente justifica esta medida por la finalidad de mejorar el tamaño de las explotaciones, así como una mejor ordenación de la actividad agraria.

La Decisión fue recurrida por España, dando lugar a la sentencia de 11 de noviembre de 2004.

En esta sentencia el TJUE se reafirma en la ventaja selectiva de la medida. El benchmark aquí es la normativa general del IRPF. La ley 40/1998, de 9 de diciembre, establece en su art. 26, referido a las reglas generales de cálculo del rendimiento neto de las actividades económicas – por tanto, con independencia del régimen de estimación – lo siguiente:

“2. Para la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas no se incluirán las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos patrimoniales afectos a las mismas, que se cuantificarán conforme a lo previsto en la sección 4ª del presente capítulo”.

Es decir, las ganancias de patrimonio obtenidas en las transmisiones de bienes afectos a actividades económicas tributan en la parte especial de la base imponible, con independencia de cuál sea el régimen de estimación. Por tanto, la norma específica

¹⁰⁹⁴ En particular, el apartado 190 de la Decisión dice que únicamente pueden concederse ayudas de inversión a explotaciones agrícolas cuya viabilidad económica pueda demostrarse a través de un estudio prospectivo, y siempre que el titular cuente con las competencias y habilidades requeridas; la explotación debe cumplir las normas mínimas comunitarias de medio ambiente, higiene y bienestar animal; no se puede conceder ayuda alguna a inversiones cuyo objetivo sea aumentar la producción para la que no se pueda encontrar salidas normales en el mercado y el porcentaje máximo de ayuda pública con relación a la inversión es del 40 % ó del 50 % en zonas desfavorecidas.

supone una derogación del régimen general, que implica la existencia de una ventaja, de la cual sólo son beneficiarios los empresarios agrícolas que tributan en régimen de estimación objetiva. Ello supone, en definitiva, que no tributan por dichas transmisiones, puesto que ya se tributa por el rendimiento de la actividad determinado por módulos.

La selectividad de la medida se trata de justificar por las autoridades españolas, alegando que el fin de la medida sería fomentar las ventas y el reagrupamiento de explotaciones a fin de remediar la pequeña dimensión estructural de éstas en España y aumentar así su viabilidad.

Es decir, lo que persigue la norma es que la ganancia patrimonial no esté gravada, y que de esta manera se incremente la oferta de tierras, y como consecuencia el precio de venta se reduzca, al no tener que pagar el impuesto por la ganancia patrimonial obtenida. De esta manera, la medida favorece al adquirente, que podrá invertir a precios más reducidos, siendo más fácil la reagrupación de fincas para poder incrementar la dimensión de las unidades productivas. Ahora bien, tras cada venta habrá un agricultor que, bien deje la propiedad (jubilación), bien venda para reinvertir. En ambos casos la medida le favorece. En el primer caso, la plusvalía está exenta sin necesidad de reinversión; en el segundo caso, la normativa general establece la posibilidad de exención por reinversión – tal y como se lee en la ley – pero realmente no es más que un diferimiento por reinversión.

El artículo 36.2 de la Ley 40/1998 establece que:

“Los contribuyentes que realicen actividades económicas y transmitan elementos afectos a las mismas podrán optar por tributar por las ganancias patrimoniales que se produzcan con arreglo a las normas de esta Ley, o por aplicar lo previsto en el artículo 21 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, para la reinversión de beneficios extraordinarios, en cuyo caso se integrará en cada período impositivo el importe total de la ganancia patrimonial imputable a ese período en la parte general de la base imponible”

La redacción de este artículo está vigente en los períodos 2000 y 2001¹⁰⁹⁵. En definitiva, bajo el nombre de exención por reinversión lo que se hace es dividir la ganancia patrimonial, e imputar proporcionalmente a cada año su parte correspondiente.

El TJUE no acepta esta justificación, dado que el hecho de que la medida persiga un objetivo de política comercial o industrial, como reagrupar terrenos agrícolas a fin de redimensionar las parcelas, no es suficiente, conforme a la teoría de los efectos, para que escape a la calificación de ayuda. Por tanto, el TJUE desestima el asunto.

A mi juicio el razonamiento del TJUE es correcto. La medida es específica – se dirige al sector agrario – y dentro de éste es selectiva – tan sólo va dirigida a los agricultores que están en régimen de estimación objetiva, excluyendo los que están en estimación directa, así como las sociedades agrícolas, no contribuyentes por IRPF. En términos de los objetivos de la medida todos estos estarían en situación comparable¹⁰⁹⁶.

Por último, no cabría justificar la medida por la naturaleza del sistema fiscal. Tampoco por la naturaleza del esquema fiscal, ya que no hay un nexo entre la finalidad de la medida y la ayuda.

6. REDUCCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE ACTIVOS INTANGIBLES

A este asunto se refiere la ayuda de Estado N 480/07, de 13 de febrero de 2008, en que la Comisión evalúa el artículo 23 del TRLIS, aprobado por RD Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

El citado artículo establece:

¹⁰⁹⁵ Ha de tenerse en cuenta que el art. 21 de la LIS fue derogado a partir de 1 de enero de 2002 por la Ley 24/2001, sin perjuicio del régimen transitorio, y sustituido por un sistema de deducción en la cuota. No obstante, ello no afecta al razonamiento.

¹⁰⁹⁶ Si el objetivo de la medida es favorecer al adquirente, a través de la exención de la plusvalía,

“las rentas procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de patentes, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, de derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, se integrarán en la base imponible en un 50 por ciento de su importe”.

A estos efectos, se entenderá por rentas :

“la diferencia positiva entre los ingresos del ejercicio procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de los activos, y las cantidades que sean deducidas en el mismo por aplicación de los artículos 11.4 ó 12.7 de esta Ley, por deterioros, y por aquellos gastos del ejercicio directamente relacionados con el activo cedido. No obstante, en el caso de activos intangibles no reconocidos en el balance de la entidad, se entenderá por rentas el 80 por ciento de los ingresos procedentes de la cesión de aquellos”.

En el apartado 5 se delimitan negativamente los activos inmateriales objeto de cesión, por lo que en ningún caso darán derecho a reducción:

“las rentas procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación, o de la transmisión, de marcas, obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de derechos personales susceptibles de cesión, como los derechos de imagen, de programas informáticos, equipos industriales, comerciales o científicos, ni de cualquier otro derecho o activo distinto de los señalados en el apartado”

La integración está sujeta a los siguientes requisitos:

a) *Que la entidad cedente haya creado los activos objeto de cesión*, lo que implica que haya asumido los riesgos y beneficios derivados de la creación del activo intangible, sin necesidad de que los activos deben ser desarrollados material o físicamente por la propia empresa.

b) *Que el cesionario utilice los derechos de uso o de explotación en el desarrollo de una actividad económica y que los resultados de esa utilización no se materialicen en la entrega de bienes o prestación de servicios por el cesionario que generen gastos fiscalmente deducibles en la entidad cedente, siempre que, en este último caso, dicha entidad esté vinculada con el cesionario.* Esto es, que el cesionario no utilice los derechos a efectos de evasión fiscal, sino en el desarrollo de una actividad económica.

c) Que el cesionario no resida en un país o territorio de nula tributación o considerado como paraíso fiscal, salvo que esté situado en un Estado Miembro de la Unión Europea y el sujeto pasivo acredite que la operativa responde a motivos económicos válidos.

d) Cuando un mismo contrato de cesión incluya prestaciones accesorias de servicios, deberá diferenciarse en dicho contrato la contraprestación correspondiente a los mismos.

e) Que la entidad disponga de los registros contables necesarios para poder determinar los ingresos y gastos, directos e indirectos, correspondientes a los activos objeto de cesión.

La Comisión considera que el régimen tributario es una medida no selectiva que por tanto no constituye ayuda estatal. La Comisión parte de decir que la medida forma parte del sistema general aplicado para determinar la base imponible del impuesto sobre sociedades, por lo que no procedería, para determinar la existencia de ventaja, la comparación externa, sino interna, de forma que habría que determinar si dicha norma es intrínsecamente selectiva. Esto es lo que hace la Comisión en su Decisión.

En primer lugar, la Comisión dice que es una ventaja, “*puesto que alivia las cargas que las empresas tendrían que soportar si no existiese la medida*”¹⁰⁹⁷. Como vemos, la consideración de que la medida forma parte del benchmark hace que la Comisión tenga en cuenta, para determinar la existencia de ventaja, la situación que se produciría si no existiera. Sin embargo, en mi opinión es incorrecta esta evaluación, porque lo que habrá que ver no es qué pasaría en defecto de la norma, sino si el alcance de la norma es general, o excluye a destinatarios que debieran estar incluidos. En el apartado 15 de la Decisión la Comisión dice que “*el sistema está abierto a cualquier empresa sujeta al impuesto sobre sociedades en España que cree activos intangibles*”, de forma que “*cualquier contribuyente del impuesto sobre sociedades, independientemente de su dimensión, su estructura jurídica y su sector de actividad puede beneficiarse de la medida*”.

¹⁰⁹⁷ Apartado 14 de la Decisión

Esta afirmación, en mi opinión, es discutible. Por un lado, porque lo que está exenta es la renta derivada de la cesión de patentes, lo que implica dos actividades: por un lado, la actividad de investigación y desarrollo, en sí misma; por otra, la cesión por precio de los resultados de dicha investigación. Respecto de la primera, la actividad de investigación no se extiende a todos los sectores, porque por naturaleza existen sectores que no son proclives a desarrollar gastos en I+D+i (prestación de servicios, actividades comerciales...), mientras que otros sectores sí lo son (industria química, farmacéutica... así como diseño industrial). Pero además, el hecho de que esté exenta la cesión mediante precio de las patentes significa que la actividad de diseño o investigación no necesita siquiera desarrollarse en el seno de una empresa para su utilización interna, sino que basta con que se cree un activo inmaterial que posteriormente se ceda para que el cesionario explote los rendimientos.

La norma, por tanto, no es general, en mi opinión. La propia Decisión incurre en una contradicción, en mi opinión, ya que en el apartado 15 dice:

“el sistema está abierto a cualquier empresa sujeta al impuesto sobre sociedades en España que cree activos intangibles. Efectivamente, cualquier contribuyente del impuesto sobre sociedades, independientemente de su dimensión, su estructura jurídica y su sector de actividad puede beneficiarse de la medida”

La primera afirmación es correcta: la medida beneficia a cualquier empresa que cree activos intangibles. Pero sólo a éstas, que no son todas. No es correcta, sin embargo, la segunda, ya que no todos los contribuyentes del impuesto sobre sociedades pueden beneficiarse de la medida: sólo los que potencialmente puedan crear activos intangibles, que no son todos. La medida, por tanto, sería selectiva *de facto*, en mi opinión.

De hecho, la Decisión divaga en cuanto a la justificación de que la medida es general. Así, el apartado 15 dice:

“Las autoridades españolas han presentado a la Comisión estadísticas que indican que los activos intangibles y las actividades de la I+D que los desarrollan están muy repartidos entre todos los sectores económicos, con inclusión del sector servicios. El hecho de que no todas las empresas decidan crear un activo intangible que da derecho a la subvención y genere ingresos correspondientes a la cesión del derecho a usarlo o explotarlo no constituye más que un mero reflejo de una realidad económica”.

También, en el apartado 16 dice:

“Potencialmente, existe un número indefinido de sectores que puede tener un interés en desarrollar inventos, dibujos o modelos patentables, planos o fórmulas o procedimientos secretos así como experiencias industriales, comerciales o científicas”.

Estas afirmaciones, sin embargo, no justifican la generalidad de la medida. Como hemos visto en un capítulo anterior, la medida no deja necesariamente de ser selectiva por el hecho de que beneficie a un número indeterminado o significativo de empresas o producciones, aun cuando éstas pertenezcan a diferentes sectores.

Su justificación, entiendo, se encontraría en el apartado 13 de la Comunicación de 1998, que establece:

“13. [...] Siempre que se apliquen de la misma manera a todas las empresas y a todas las producciones, no constituyen ayudas estatales: [...]”

- las medidas destinadas a lograr un objetivo de política económica general mediante la reducción de la carga fiscal vinculada a determinados costes de producción (por ejemplo, investigación y desarrollo, medio ambiente, formación y empleo)”

La propia Decisión se refiere a esta justificación en el apartado 15, que dice que *“A tenor de las Comunicaciones de la Comisión sobre fiscalidad directa de las empresas y sobre la utilización más eficaz de los incentivos fiscales a la I+D, las medidas fiscales abiertas a todos los agentes económicos que operan en un Estado miembro son en principio medidas generales”.*

De la Comunicación de la Comisión sobre utilización más eficaz de los incentivos fiscales a la I+D puede extraerse lo siguiente¹⁰⁹⁸:

“Se considera que un incentivo fiscal a la I+D es selectivo, y, por tanto, constituye probablemente una ayuda estatal, cuando se limitan sus beneficiarios potenciales en cuanto al tamaño (p. ej., PYME), la ubicación o el sector [...]”

¹⁰⁹⁸ Apartado 1.2 de la Comunicación de la Comisión al Consejo, el Parlamento Europeo y el Comité Económico y Social. Hacia una utilización más eficaz de los incentivos fiscales a la I+D, de 22 de noviembre de 2006.

Por otra parte, por regla general, las medidas de fiscalidad directa encaminadas a lograr objetivos generales de política económica mediante la reducción de la carga tributaria conexas a determinados costes de producción (incluidos los costes de I+D) no constituyen ayudas estatales si se aplican indistintamente a todas las empresas y a la producción de todas las mercancías y servicios. Además, el hecho de que algunas empresas tengan mayores gastos de I+D que otras y que, por ello, se beneficien de medidas fiscales a la I+D, sobre todo las empresas activas en sectores con alta intensidad en I+D, no significa necesariamente que las medidas sean selectivas [...]

Al definir los incentivos fiscales a la I+D, los Estados miembros deben tener en cuenta la Comunicación y el Marco mencionados anteriormente. Lo primero que debe hacerse es determinar si un incentivo fiscal a la I+D puede considerarse una medida general. En la mayoría de los casos, los incentivos fiscales a la I+D que están abiertos a todas las empresas con independencia de su tamaño, sector o ubicación se consideran medidas generales”

La Comunicación sobre incentivos al I+D, por tanto, considera que las medidas que favorecen éstas, siempre que no sean expresamente selectivas, son consideradas medidas generales. No se entra, por tanto, en la consideración de si las medidas pueden ser selectivas de facto, como sostenemos.

Por último, la Decisión también se refiere a la justificación por la naturaleza del sistema fiscal español. Dice, en particular, que “*En cuanto a las condiciones concretas de aplicación de la medida, parecen justificarse por la lógica del sistema tributario español. Su característica común es que pretenden luchar contra el fraude e impedir que situaciones artificiales se beneficien de la medida...*”.

Después de manifestar que la medida es general, sin embargo la Decisión dice que las condiciones de aplicación de la medida parecen justificarse por la lógica del sistema fiscal. En definitiva, las condiciones de aplicación de la misma pueden excluir a determinadas empresas, y por ello la medida es selectiva. Pero dicha selectividad parece estar justificada por la lógica del sistema. De ser así, la medida no constituiría ayuda de Estado, por cuanto no otorga ventaja alguna, por derivarse de la lógica del sistema fiscal, sin que quepa entrar en argumentos de selectividad.

La terminología aquí es poco rotunda: *parecen justificarse* por la lógica del sistema, cuya causa es que pretenden luchar contra el fraude. En el capítulo anterior nos referimos al objetivo principal (y único según la Comunicación de 1998) de

recaudación, una de cuyas consecuencias sería la lucha contra la evasión fiscal.

7. RÉGIMEN FISCAL APLICABLE A DETERMINADOS CONTRATOS DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO (TAX LEASE)

Se trata de un asunto que envuelve una compleja estructura de financiación de la construcción de buques. La Comisión, en la Decisión de 17 de julio de 2013¹⁰⁹⁹ entendió que dichas operaciones envolvían una ayuda de Estado. Expondremos en primer lugar la estructura, a continuación las consecuencias fiscales y, por último, la evaluación de dicha ayuda.

A) Estructura

Seguimos en este apartado la Decisión de incoación del procedimiento, de 29 de junio de 2011, en adelante, la “Decisión de incoación”.

La estructura del denominado SEAF (Sistema Español de Arrendamiento Financiero), dice la Decisión de incoación, es *“un régimen de planificación fiscal organizado por un banco para generar beneficios fiscales a nivel de una AIE fiscalmente transparente y transferir parte de estos beneficios fiscales a la empresa naviera, en forma de un descuento sobre el precio del buque, y posiblemente a otra partes participantes, conservando los inversores de la AIE el resto de los beneficios”*¹¹⁰⁰.

Esta estructura, por tanto, tiene cuatro elementos:

a) Por un lado, la Empresa Naviera, que encarga la construcción de un buque a un astillero (contrato inicial de construcción de buques). A fin de obtener un descuento en el precio, la empresa naviera debe aceptar no comprar el buque directamente del astillero, sino de una AIE creada por un banco. Es decir, el precio al que se negocia es

¹⁰⁹⁹ Decisión de la Comisión de 7 de julio de 2013 relativa a la ayuda estatal SA.21233 c/2011 (ex NN/2011, ex CP 137/2006)

¹¹⁰⁰ Apartado 8 de la Decisión de incoación

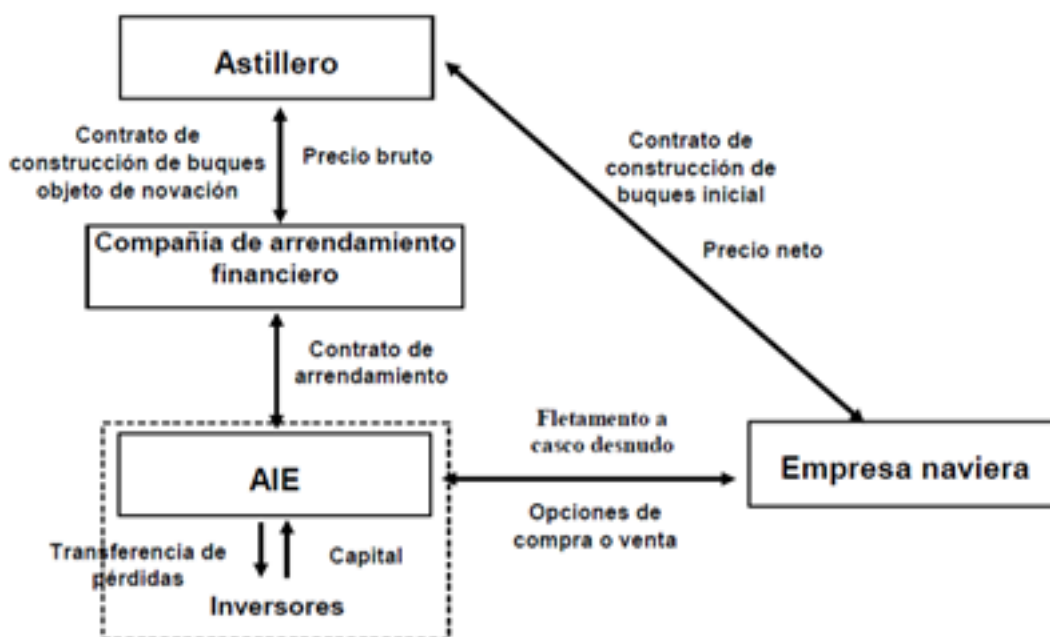
el precio “bruto” menos el descuento SEAF. Las partes acuerdan también pagos escalonados a lo largo del período de construcción.

b) por otro lado, el Astillero, que construye el buque según las indicaciones de la Empresa Naviera, y lo entrega a la Compañía de Arrendamiento Financiero.

c) en tercer lugar, una sociedad de arrendamiento financiero (SAF), contratada por el banco organizador, que adquiere el buque del astillero, y lo arrienda a la AIE. La SAF firma un contrato de construcción de buques con el astillero por el precio bruto, e.d., el precio real de venta del astillero, antes del descuento SEAF.

d) por último, una Agrupación de Interés Económico (IAE en adelante), creada por el banco organizador, en la que participan inversores, generalmente de rentas elevadas.

Reproducimos el esquema plasmado en la Decisión de incoación:



El resultado final del SEAF consiste, en síntesis, en que la empresa naviera, que encarga la construcción de un barco a un astillero, adquiere éste por un precio neto, a través del entramado expuesto, muy inferior al precio bruto que pagaría si el astillero le construyese directamente el buque. La diferencia entre el precio bruto (que percibe en todo caso el astillero), y el precio neto (el que paga al final la empresa naviera) es

lo que denominamos el descuento SEAF. La operativa que se sigue entonces en la construcción del buque es la siguiente:

1. En primer lugar, la empresa naviera y el astillero firman un contrato de construcción de buques (*contrato inicial de construcción de buques*) por un precio neto, fijándose una serie de pagos escalonados a lo largo del período de construcción (en general 1 a 3 años).

2. El astillero solicita a un banco (el banco organizador) que organice la estructura y los contratos del SEAF, para lo cual éste crea una AIE, en la que participan una serie de inversores, y contrata a una sociedad de arrendamiento financiero (en adelante SAF), que intervienen de la manera siguiente:

a) La sociedad de arrendamiento financiero firma un contrato de construcción de buques¹¹⁰¹ con el astillero por el precio bruto real, pactándose una serie de pagos escalonados con arreglo a este contrato, en las mismas fechas que las del contrato original de adquisición de buques, junto con un tramo adicional, el del último pago, correspondiente al descuento SEAF. Este pago adicional se corresponderá, además, con el precio de ejercicio de la opción de compra, es decir, la parte del precio que se paga al astillero, no por la empresa naviera, sino por partes de los beneficios fiscales generados por la AIE.

b) A su vez, la AIE firma un contrato de arrendamiento financiero del buque con la SAF por el mismo plazo que el de la construcción, sobre la base del precio bruto acordado. La AIE se compromete a ejercer la opción de compra al final del período. El precio de ejercicio de la opción es pequeño en comparación con el valor residual esperado del buque en el momento en que vaya a ejercitarse la opción (ejemplo: 70 % tramos / 30 % precio de ejercicio), y se corresponde con el descuento SEAF.

3. La empresa naviera y la AIE firman un contrato de *fletamento de buque vacío* (similar a un contrato de arrendamiento financiero) sobre la base del precio neto acordado, pactándose igualmente el escalonamiento de pagos, que normalmente coinciden con los del contrato inicial de construcción de buques. La empresa naviera

¹¹⁰¹ La Decisión lo denomina “acuerdo de novación”

se compromete a ejercer la opción de compra al final del plazo. En este caso, a diferencia del contrato de arrendamiento financiero, las cuotas de arrendamiento (*beneficio de fletamento*) son pequeñas, mientras que el precio de ejercicio de la opción de compra es muy elevado (ejemplo: 10 % tramos / 90 % precio de ejercicio). La razón es dar una ganancia patrimonial elevada.

En la práctica, la AIE arrienda el buque a una SAF, a partir de la fecha en que da comienzo su construcción. Al finalizarse la construcción, la AIE fleta el buque a la empresa naviera (opción de fletamento de buque vacío) y la empresa naviera puede empezar a utilizar el buque. La AIE se compromete a comprar el buque al final del contrato de arrendamiento, y la empresa naviera se compromete a comprar el buque al final del contrato de fletamento de buque vacío, mediante contratos recíprocos con opción de compra y venta. La fecha de ejercicio de la opción establecida por el contrato de arrendamiento se fija unas semanas antes de la fecha de ejercicio de la opción fijada por el contrato de fletamento de buque vacío. Ambas opciones son ejercitadas tras la entrada de la AIE en el sistema de tributación por tonelaje.

B) Régimen fiscal

El esquema anterior se sustenta en que el que hemos denominado descuento SEAF se otorga por la combinación de tres regímenes fiscales especiales: el régimen de los contratos de arrendamiento financiero; el régimen de tributación por tonelaje; y el régimen especial de las AIE.

El objetivo de la organización SEAF descrito es, dice la Decisión de incoación, acumular los beneficios de determinadas medidas en la AIE, y repercutir estos beneficios fiscales en los inversores de la AIE y en la empresa naviera.

1. Acumulación de beneficios fiscales en la AIE

La acumulación de beneficios en la AIE se produce por dos vías: por un lado, gracias a la normativa especial sobre los contratos de arrendamiento financiero; por otro, a través del régimen de la tributación por tonelaje (ITT) en el impuesto sobre sociedades.

a) En primer lugar, la normativa fiscal sobre arrendamiento financiero permite a la AIE una amortización acelerada y anticipada de la inversión, gracias a los arts. 115.6 y 115.11 del TRLIS.

A la amortización acelerada se refiere el art. 115.6 TRLIS, que establece que son deducibles como gasto, sin necesidad de su inscripción contable, la parte de las cuotas de arrendamiento financiero correspondientes a la recuperación del coste del bien, al margen del carácter deducible de la parte de gasto financiero de dichas cuotas, limitándose la cuantía deducible al duplo del coeficiente máximo de amortización según tablas, o en su caso al triple, cuando la entidad tenga la consideración de empresa de reducida dimensión¹¹⁰².

“6. La misma consideración [como gasto deducible] tendrá la parte de las cuotas de arrendamiento financiero satisfechas correspondiente a la recuperación del coste del bien, salvo en el caso de que el contrato tenga por objeto terrenos, solares y otros activos no amortizables. En el caso de que tal condición concurra sólo en una parte del bien objeto de la operación, podrá deducirse únicamente la proporción que corresponda a los elementos susceptibles de amortización, que deberá ser expresada diferenciadamente en el respectivo contrato.

El importe de la cantidad deducible de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo anterior no podrá ser superior al resultado de aplicar al coste del bien el duplo del coeficiente de amortización lineal según tablas de amortización oficialmente aprobadas que corresponda al citado bien. El exceso será deducible en los períodos impositivos sucesivos, respetando igual límite. Para el cálculo del citado límite se tendrá en cuenta el momento de la puesta en condiciones de funcionamiento del bien.

Tratándose de los sujetos pasivos a los que se refiere el capítulo XII del título VII, se tomará el duplo del coeficiente de amortización lineal según tablas de amortización oficialmente aprobadas multiplicado por 1,5”

Ha de señalarse que, en todo caso, la amortización acelerada no supone más que la imputación a gastos de amortizaciones futuras autorizadas por la norma fiscal. La regla general es que contablemente la empresa seguirá amortizando por el criterio de las tablas de amortización, de forma que se producirá un diferimiento en la tributación, que revertirá en ejercicios futuros, hasta que el bien se amortice

¹¹⁰² De hecho, las AIE pueden acogerse a los beneficios fiscales de dicho régimen especial, cuando realicen una actividad económica y facturen menos del umbral establecido en el art. 108.1 del TRLIS

contablemente, o en su caso hasta que se enajene, momento en el cual se realizarán todos los diferimientos de impuestos pendientes. Sin embargo, como veremos, esta tributación diferida no se produce en este caso.

La amortización anticipada se recoge en el artículo 115.11 TRLIS. En ella se permite, bajo ciertas condiciones, iniciar la amortización antes de que el elemento entre en funcionamiento, previa comunicación al Ministerio de Hacienda.

“11. Las entidades arrendatarias podrán optar, a través de una comunicación al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas en los términos que reglamentariamente se establezcan, por establecer que el momento temporal a que se refiere el apartado 6 se corresponde con el momento del inicio efectivo de la construcción del activo, atendiendo al cumplimiento simultáneo de los siguientes requisitos:

a) Que se trate de activos que tengan la consideración de elementos del inmovilizado material que sean objeto de un contrato de arrendamiento financiero, en el que las cuotas del referido contrato se satisfagan de forma significativa antes de la finalización de la construcción del activo.

b) Que la construcción de estos activos implique un período mínimo de 12 meses.

c) Que se trate de activos que reúnan requisitos técnicos y de diseño singulares y que no se correspondan con producciones en serie.

En los supuestos de pérdida o inutilización definitiva del bien por causa no imputable al sujeto pasivo y debidamente justificada, no se integrará en la base imponible del arrendatario la diferencia positiva entre la cantidad deducida en concepto de recuperación del coste del bien y su amortización contable”

Han de mencionarse, asimismo, el artículo 48.4 del TRLIS, el cual establece lo siguiente:

“4. La aplicación de lo dispuesto en el apartado 11 del art. 115 de esta ley exigirá que los activos allí referidos sean arrendados a terceros no vinculados con la agrupación de interés económico que lo afecte a su actividad, y que sus socios mantengan su participación hasta la finalización del período impositivo en el que concluya el mencionado arrendamiento”

Y, por último, el artículo 49 del RIS, que establece el procedimiento para hacer efectivo lo dispuesto en el artículo 115.11 del TRLIS, determinando el momento en el

que son deducibles las cantidades satisfechas correspondientes a la recuperación del coste del bien.

En definitiva, desde el inicio de la construcción del buque la AIE imputará como ingreso las cuotas del contrato de fletamento de buque vacío, y como coste las cuotas del contrato de arrendamiento, con el límite para la parte correspondiente a la recuperación del coste del bien del art. 115.6 del TRLIS¹¹⁰³. Dado que las cuotas del contrato de fletamento son muy reducidas, en comparación con las cuotas de arrendamiento financiero que soporta, la base imponible negativa que se origina se imputará a los socios, integrándose a su vez en la base imponible de éstos, y reduciendo su deuda tributaria.

Como consecuencia de lo anterior, la imputación de amortizaciones aceleradas origina que el valor fiscal del buque sea muy inferior a su valor contable, que se deriva de la amortización ordinaria de éste.

b) Régimen de Tributación por Tonelaje (TT)

Una vez que el coste del buque se ha deducido casi en su totalidad, debido a la amortización acelerada y anticipada – y por tanto la AIE ha imputado las pérdidas a los socios – ésta pasa del régimen general del Impuesto sobre sociedades al régimen especial de tributación por tonelaje, establecido en los arts. 124 a 128 del TRLIS.

La característica principal de este régimen es la determinación objetiva de la base imponible, en función del tonelaje de la flota, y no conforme al régimen general. Las entidades acogidas a este régimen determinan la parte de base imponible que se corresponda con la explotación, titularidad o gestión técnica y de tripulación de los buques que reúnan los requisitos de acceso al régimen aplicando a las toneladas de registro neto de cada uno de los buques una tarifa diaria, determinada en función del tonelaje neto del buque.

¹¹⁰³ En el caso de los buques las tablas de amortización dan un período mínimo de diez años, lo que supone un coeficiente lineal máximo del 10%. Por tanto, la parte de cuota máxima correspondiente a la recuperación del coste del bien sería del 20%, o del 30% en el caso de ser empresa de reducida dimensión.

Es decir, la base imponible es una cantidad fija diaria, determinada en función de las toneladas del buque, multiplicada por los días en que el buque está acogido al régimen. En dicha base imponible se entiende integrada la renta positiva o negativa derivada de la transmisión del buque afecto a este régimen, por lo que las eventuales plusvalías derivadas de la transmisión no tributarán, por tanto, por el régimen general del impuesto.

Ha de puntualizarse que el TRLIS establece, respecto de la exención de la ganancia patrimonial, que ésta sólo se aplicará a los buques nuevos adquiridos una vez que se ha accedido al régimen especial. Para aquellos buques cuya titularidad ya se tuviera cuando se accedió al régimen, así como para aquéllos que se adquieren usados una vez comenzada su aplicación, el artículo 125.2 TRLIS establece un procedimiento especial, que conduce al gravamen de dicha plusvalía¹¹⁰⁴. Sin embargo, el artículo 50.3 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades establece que *“2. A efectos de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 125 de la Ley del Impuesto, no tendrán la consideración de buques usados aquellos que hayan sido adquiridos mediante el ejercicio de la opción de compra de un contrato de arrendamiento financiero cuyos efectos fiscales hayan sido objeto de previa autorización por parte de la Administración tributaria”*. Por tanto, cuando los buques se adquieren mediante una opción de compra en el contexto de un contrato de arrendamiento previamente aprobado por las autoridades fiscales, se considera que estos buques son nuevos y no usados, sin que importe que hayan sido ya explotados o amortizados.

El cambio a la TT se produce, por tanto, una vez que se ha amortizado completamente el buque, pero antes de que la opción de fletamento de buque vacío sea ejercitada en nombre de la empresa naviera, de manera que el precio de ejercicio

¹¹⁰⁴ El artículo 125.2 TRLIS dice que en el primer ejercicio en que sea de aplicación el régimen, o en el que se hayan adquirido los buques usados, se dotará una reserva indisponible por un importe equivalente a la diferencia positiva existente entre el valor normal de mercado y el valor neto contable de cada uno de los buques afectados por esta regla, o bien se especificará la citada diferencia, separadamente para cada uno de los buques y durante todos los ejercicios en los que se mantenga la titularidad de estos, en la memoria de sus cuentas anuales. El importe de la citada reserva positiva, junto con la diferencia positiva existente en la fecha de la transmisión entre la amortización fiscal y contable del buque enajenado, se añadirá a la base imponible a que se refiere la regla primera de este artículo cuando se haya producido la mencionada transmisión.

de la opción de fletamento de buque vacío – que, como dijimos, podía ser del 90% – se satisfaga a la AIE bajo dicho régimen especial. La ganancia patrimonial resultante se considera incluida en la base imponible determinada de forma objetiva, de forma que en la práctica queda exenta del Impuesto sobre sociedades, no tributando entonces la reversión de activos por impuestos diferidos¹¹⁰⁵.

2. Repercusión de los beneficios fiscales

En resumen, como dice la Comisión, *“la AIE acumula los beneficios de la amortización anticipada y acelerada con arreglo a las normas fiscales generales, cambia a la TT y obtiene la exención total de la plusvalía resultante de la venta a la empresa naviera”*¹¹⁰⁶.

Los beneficiarios potenciales del SEAF son, por un lado, la AIE, los inversores de la AIE, y por otro, las empresas navieras, así como indirectamente, los astilleros y las empresas de arrendamiento financiero.

a) Inversores de la AIE

En cuanto a los inversores de la AIE, imputan directamente a su base imponible los resultados negativos obtenidos por ésta en los primeros años de la construcción del buque, con lo que su tributación efectiva es menor. Esta menor tributación no se ve compensada en los ejercicios posteriores a la completa amortización del bien, debido a la no reversión de los activos por impuesto diferido cuando la AIE se acoge a la TT.

b) Entidades Navieras y resto

Las entidades navieras son, asimismo, las beneficiarias últimas, que consiguen un precio de compra del buque inferior al que resultaría de haberse contratado sin la estructura descrita. Obtienen el que hemos denominado “descuento SEAF”, que parece que es el principal objetivo del SEAF. Sin embargo, ha de tomarse en

¹¹⁰⁵ Esta conclusión de la Comisión es discutible

¹¹⁰⁶ Apartado 20 de la Decisión de incoación

consideración dos cuestiones: por un lado, la Decisión dice¹¹⁰⁷ que la Comisión considera que las empresas navieras no se benefician de ayuda estatal en el sentido del artículo 107.1 del TFUE, dado que el eventual beneficio que obtienen deriva de una decisión de la AIE, que otorga un descuento sobre el precio. Coherentemente, la Decisión¹¹⁰⁸, a la hora de evaluar la imputabilidad del Estado, concluye que las ventajas selectivas se concedieron mediante recursos estatales, siendo claramente imputables al Estado español en la medida en que benefician a la AIE y a sus inversores. Sin embargo, éste no es el caso de las ventajas que benefician a las empresas navieras y, a fortiori, de las ventajas indirectas que benefician a los astilleros y a los intermediarios¹¹⁰⁹.

C) Evaluación de las medidas

En los apartados 127 a 163 de la Decisión la Comisión desgrana los argumentos por los que considera que las medidas contenidas en los artículos del TRLIS y del RIS que han sido descritas más arriba pueden otorgar una ventaja selectiva, tanto de forma individual, como teniendo en cuenta la estructura fiscal en su conjunto. Los argumentos de la Comisión son los siguientes, referidos a las cinco medidas litigiosas:

1. Evaluación individual de las medidas

a) Medida 1. Amortización acelerada (art. 115.6 del TRLIS)

Respecto a la amortización acelerada, la Comisión concluye que, por sí sola, no concede una ventaja selectiva para las AIE en las operaciones del SEAF. Se trata de una medida aplicable a todas las empresas sujetas al impuesto sobre sociedades en España sin limitación alguna en cuanto a su sector de actividad, lugar de establecimiento, tamaño, forma jurídica o localización de los activos. También se

¹¹⁰⁷ Decisión de 17 de julio de 2013, Apartado 203

¹¹⁰⁸ Decisión de 17 de julio de 2013, Apartado 170

¹¹⁰⁹ Ello no obsta, sin embargo, para que se tenga en cuenta la eventual ayuda que recibe la empresa naviera, transferida de la AIE, para evaluar el volumen de la ayuda que es compatible con las Directrices marítimas, como establece la Decisión en los apartados 203-210.

aplica sin excepción alguna a todos los bienes susceptibles de amortización. Por otro lado, la limitación a los activos arrendados no constituye un elemento de selectividad, pues la adquisición de cualquier activo puede financiarse mediante contratos de arrendamiento financiero a los que pueden acceder en general empresas de todos los sectores y tamaños. Tampoco parece que pueda existir selectividad de facto.

b) Medida 2. Aplicación discrecional de la amortización anticipada (arts. 115.11 y 48.4 del TRLIS, así como art. 49 del RIS)

En cuanto a la amortización anticipada, que permite que la amortización acelerada se inicie antes de que el activo entre en funcionamiento, la Comisión entiende que el TRLIS otorga una ventaja selectiva.

Los argumentos de la Comisión son esencialmente dos. El primero de ellos, referido a la ventaja, es que la norma es derogatoria respecto al régimen general, que contempla el inicio de la amortización desde la puesta en funcionamiento de los elementos del activo¹¹¹⁰, por lo que la norma otorga una ventaja a priori.

En cuanto al segundo, en lo que se refiere a la selectividad, la Comisión aprecia que existe discrecionalidad en el procedimiento aplicable para autorizar la amortización anticipada. En particular, la Comisión dice que *“los criterios establecidos en el artículo 115, apartado 11, del TRLIS, son vagos y requieren una interpretación por parte de la administración fiscal, la cual no ha publicado normas administrativas o explicaciones a este respecto. La aplicación discrecional de la amortización anticipada basándose en criterios vagos introduce selectividad en el SEAF, incluso en caso de que las facultades discrecionales no se ejerzan de forma arbitraria”*. De esta manera, concluye la Decisión¹¹¹¹ que *“el procedimiento obligatorio de autorización previa, la necesidad de interpretar las vagas condiciones del artículo 115, apartado 11, del TRLIS, del artículo 48, apartado 4 del TRLIS, y del artículo 49 del RIS, la posibilidad de que la administración tributaria solicite cualquier*

¹¹¹⁰ Artículo 1.4 del Real Decreto 177/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre sociedades.

¹¹¹¹ Apartado 137

documento o información adicional son pruebas evidentes de que la administración tributaria goza de amplias facultades discrecionales en el ejercicio de sus funciones para autorizar las operaciones del SEAF”.

Por tanto, de acuerdo con la jurisprudencia del TJUE, en la que éste reconoce que *“tratar a los agentes económicos de forma discrecional puede implicar que la aplicación de una medida general en un caso particular adopte las características de una medida selectiva, en particular cuando el ejercicio de las facultades discrecionales trasciende la simple gestión de los ingresos tributarios mediante criterios objetivos”*, la medida es selectiva, para la Comisión.

La Decisión concluye que esta amortización anticipada de activos arrendados no es una ayuda existente, debido a que fue introducida en 2002, después de la adhesión de España, y nunca fue notificada a la Comisión ni aprobada por ésta. Se trata por tanto de una ayuda ilegal.

c) Medida 3. Transparencia fiscal de las AIE (art. 48 TRLIS).

En cuanto a esta medida, la Comisión entiende que el régimen de atribución de las AIE no concede ninguna ventaja selectiva, dado que esta figura simplemente permite a diferentes partícipes unirse para financiar una inversión o llevar a cabo una actividad económica que individualmente no podrían, atribuyendo los resultados positivos o negativos a los socios o partícipes en proporción a su participación. En el capítulo anterior hicimos mención a que éste es un caso de definición de los parámetros del sistema, por lo que no cabe hablar de ventaja, ya que los destinatarios, en todo caso, son los titulares de la AIE.

d) Medida 4. El régimen de tributación por tonelaje (arts. 124 a 128 del TRLIS)

En cuanto al régimen de TT, la Decisión recuerda que se trata de un régimen de ayudas que se aprobó por la Comisión mediante Decisión de 27 de febrero de 2002. Ahora bien, dicha aprobación incluía las disposiciones del art. 125.2 TRLIS, que más arriba hemos visto, en las que se establece que las plusvalías procedentes de la enajenación de buques de los que la entidad fuese titular antes de la incorporación al régimen, o bien de buques adquiridos usados constante el régimen no estarían

exentas, por lo que la exención se circunscribe tan sólo a las derivadas de la enajenación de buques adquiridos nuevos una vez la entidad está de alta en dicho régimen.

El paso del régimen general al régimen de TT tiene tres consecuencias, según la Decisión:

En primer lugar, la cancelación de las obligaciones fiscales pendientes¹¹¹², en los términos de la Decisión. La Decisión dice que¹¹¹³ *“debido a que los impuestos que se pagan en el régimen de TT no dependen de la diferencia entre ingresos y gastos, el paso al régimen de TT a mitad del período implica la no liquidación de las obligaciones fiscales pendientes”*. La Comisión deduce de aquí¹¹¹⁴ que el artículo 125.2 del TRLIS otorga una ventaja económica selectiva adicional a las sociedades que pasan al régimen de TT con respecto a las que permanecen en el régimen tributario general.

En segundo lugar, la exención de la plusvalía derivada de la enajenación de los buques, cuando la entidad está acogida al régimen de TT. Esta exención, como se ha dicho más arriba, es una ayuda aprobada por la Comisión, si bien con la salvaguardia de lo establecido en el art. 125.2 del TRLIS. El problema, por tanto, no es la exención, sino la aplicación de la exención a determinadas categorías de buques, como veremos en el apartado siguiente.

Por último, la Comisión cuestiona¹¹¹⁵ que las AIE cuyos ingresos proceden exclusivamente del fletamento a casco desnudo autoricen a dichas entidades a tributar

¹¹¹² En la terminología del Plan General de Contabilidad de 2007, se referiría a los pasivos fiscales diferidos, esto es, las deudas fiscales que se originan por utilizar la amortización acelerada (que origina una menor cuota en el período impositivo respecto de la que debería haberse liquidado si no se aplicara la amortización acelerada). Estas diferencias temporales se compensan a lo largo de la vida del activo, de forma que una vez amortizado fiscalmente el bien, revierten hasta que su vida útil finaliza, liquidándose de una vez en su caso cuando el bien se vende antes de estar completamente amortizado.

¹¹¹³ Apartado 142 de la Decisión

¹¹¹⁴ Apartado 143 de la Decisión

¹¹¹⁵ Apartados 194 a 200 de la Decisión. Vid los apartados 175 a 185 de la Decisión, en los que desarrolla estos argumentos.

bajo este régimen. La Comisión dice:

“tanto las Directrices marítimas como la Decisión de 2002 dejan claro que la TT solo debe aplicarse a las actividades de transporte marítimo. Como regla general, los ingresos procedentes de actividades distintas del transporte —aun cuando sean realizadas por una empresa de transporte marítimo— no pueden gravarse con arreglo al régimen de TT a no ser mediante excepción explícita y en determinadas condiciones (actividades afines, dragado, remolcado) [...] las AIE financieras que participan en operaciones de financiación del SEAF no explotan los buques ellas mismas, ni prestan servicio alguno de transporte marítimo. Son intermediarios financieros que participan en la financiación colectiva de un activo. No intervienen en la gestión estratégica, técnica, de la tripulación o incluso comercial del buque que fletan y no asumen ningún riesgo ni responsabilidad por la prestación de servicios de transporte marítimo”.

Por tanto, la Comisión considera que las AIE que participan en operaciones del SEAF no son elegibles para el régimen del TT español autorizado por la Comisión ni para acogerse a lo dispuesto en las Directrices marítimas. La Comisión concluye entonces que *“el régimen de TT aprobado por la Comisión no abarca el tratamiento fiscal de los ingresos procedentes del fletamento a casco desnudo, que, por lo tanto, no constituye ayuda existente, sino nueva ayuda”*¹¹¹⁶.

e) Medida 5. Artículo 50.3 del RIS

El artículo 50.3 del RIS, que más arriba hemos visto, establece:

“2. A efectos de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 125 de la Ley del Impuesto, no tendrán la consideración de buques usados aquellos que hayan sido adquiridos mediante el ejercicio de la opción de compra de un contrato de arrendamiento financiero cuyos efectos fiscales hayan sido objeto de previa autorización por parte de la Administración tributaria”.

Para la Comisión, esta norma proporciona una doble ventaja¹¹¹⁷.

Por un lado, el pago de las obligaciones fiscales encubiertas se cancela definitivamente. Dicha ventaja sólo puede obtenerse, dice la Decisión, a condición de que el buque se adquiriera a través de un contrato de arrendamiento financiero

¹¹¹⁶ Apartado 144 de la Decisión.

¹¹¹⁷ Apartados 145-147 de la Decisión

autorizado previamente por la Administración tributaria, por lo que – ya que la Decisión entiende que el otorgamiento es discrecional – la ventaja sería selectiva de facto: prueba de ello es que todas las autorizaciones se otorgaron en relación con buques de navegación marítima de nueva construcción.

Por otro lado, el artículo 50.3 del RIS introduce una ventaja selectiva adicional, al permitir eludir la aplicación del artículo 125.2 del TRLIS, de forma que al considerar que los buques adquiridos en ejercicio de la opción de compra, y que venían siendo usados por la empresa naviera, son a estos efectos nuevos, queda exenta la plusvalía derivada de la ulterior transmisión al arrendatario, en ejercicio de la opción de compra, por estar la entidad sujeta al régimen de TT.

La Comisión considera que se trata de una ayuda ilegal, ya que se trata de una medida de ejecución del artículo 125.2 del TRLIS, introducida en 2002, que no fue notificada a la Comisión.

2. Evaluación conjunta del SEAF

Tras examinar individualmente las eventuales ventajas derivadas de las medidas individuales, la Decisión evalúa la ventaja del esquema fiscal proporcionado por el SEAF. Para la Comisión,

“La cuantía de la ventaja económica resultante del SEAF en su conjunto corresponde a la ventaja que la AIE no habría obtenido en la misma operación financiera si hubiera aplicado únicamente medidas de carácter general. En la práctica, esta ventaja corresponde a la suma de las ventajas obtenidas por la AIE al aplicar las medidas selectivas antes mencionadas, es decir:

- *los intereses ahorrados sobre los importes de los pagos de impuestos aplazados en virtud de la amortización anticipada (artículo 115, apartado 11, y artículo 48, apartado 4, del TRLIS, y artículo 49 del RIS);*
- *el importe de los impuestos evitados o de los intereses ahorrados sobre los impuestos aplazados en virtud del régimen de TT (artículo 128 del TRLIS), dado que la AIE no podía acogerse al régimen de TT;*
- *el importe de los impuestos evitados sobre la plusvalía obtenida en el momento de la venta del buque en virtud del artículo 50, apartado 3, del RIS”.*

De una evaluación conjunta del sistema, la Comisión llega a la conclusión de que todo el esquema SEAF es selectivo. El apartado 156 de la Decisión de la Comisión es rotundo al afirmar lo siguiente:

- a) por un lado, la ventaja es selectiva porque estaba sujeta a las facultades discrecionales concedidas a la administración tributaria por el procedimiento obligatorio de autorización y la imprecisión del texto de las condiciones aplicables a dicha amortización
- b) por otro lado, puesto que otras medidas, como el artículo 50.3 del RIS, dependen directamente de dicha autorización, todo el SEAF es selectivo.

Es a la hora de determinar los beneficiarios de la medida donde la Comisión encuentra más problemas. Para la Comisión, tan sólo la AIE y sus socios resultan claros beneficiarios¹¹¹⁸. Respecto de la compañía naviera, si bien es cierto que resulta beneficiada – ya que, en términos económicos una parte sustancial de la ventaja fiscal obtenida por la AIE se transfiere a la compañía naviera a través de un descuento sobre el precio – no cabe hablar, en este caso, de conducta imputable al Estado, ya que es la AIE la que entrega parte de los beneficios fiscales obtenidos a aquélla¹¹¹⁹. En cuanto al resto de participantes, la Decisión no considera que sean beneficiarios, ni siquiera indirectos. En el caso de los astilleros, ni siquiera está demostrado que la estructura del SEAF estuviera *de facto* reservada para los astilleros españoles, siendo admisible que el SEAF se aplica a los buques construidos en otros Estados Miembros¹¹²⁰.

D) Conclusión

¹¹¹⁸ El apartado 161 de la Decisión dice que “La Comisión considera que la ventaja beneficia a la AIE y, por transparencia, a sus inversores. En efecto, la AIE es la persona jurídica que aplica todas las medidas fiscales y, en su caso, la que presenta las solicitudes de autorización a las autoridades fiscales. Por ejemplo, no se ha puesto en duda que las solicitudes de aplicación de la amortización anticipada o la TT se presentaran en nombre de la AIE. Desde un punto de vista tributario, la AIE es una entidad fiscalmente transparente y sus ingresos imponibles o gastos deducibles se transfieren automáticamente a los inversores”

¹¹¹⁹ Apartados 162 y 170 de la Decisión

¹¹²⁰ Apartado 160 de la Decisión

En definitiva, la Comisión concluye que las siguientes medidas constituyen ayudas de Estado, tanto por separado como en el contexto del SEAF:

- La amortización anticipada de activos adquiridos mediante un contrato de arrendamiento financiero (artículo 115, apartado 11, y artículo 48, apartado 4, del TRLIS, y artículo 49 del RIS)
- La TT en lo que se refiere a la elegibilidad de las actividades de fletamento a casco desnudo
- El artículo 50, apartado 3, del RIS

E) Evaluación

En mi opinión, el análisis de la Comisión es correcto, y debe centrarse tan sólo en las tres medidas anteriores. La amortización acelerada de bienes objeto de contratos de arrendamiento financiero es una medida general, como reconoce la Comisión, y la tributación de las AIE, como antes dijimos, forma parte de lo que hemos denominado como parámetros del sistema. Por tanto, tan sólo estas tres medidas son las que ofrecen una ventaja selectiva.

1. En cuanto a la amortización anticipada, se trata de una clara derogación del *benchmark*, que como ya dijimos establece que los activos se empiecen a amortizar a partir de la entrada en funcionamiento, y no cuando aún están en construcción. Permitir esto tiene tan sólo una finalidad: poder imputar gastos a la entidad propietaria del buque, de forma que poco antes de finalizar la construcción el coste íntegro del activo se haya imputado a la entidad en régimen de atribución, y derivado de ello a los socios, que comienzan a recibir inmediatamente una remuneración de su inversión, a través de la menor cuota que satisfacen en su impuesto directo. La rentabilidad es, por tanto, fiscal.

El hecho de que se necesite autorización previa del Ministerio de Hacienda introduce un elemento de selectividad de facto, que correctamente identifica la Comisión. En efecto, en el artículo 49.3 del RIS dice que en las solicitudes se ha de identificar el

activo objeto del contrato de arrendamiento financieros, y justificar las “peculiaridades de su período de contratación o de construcción”; así como las “singularidades de la utilización del activo” – peculiaridades y singularidades que la propia Dirección General de Tributos puede recabar de los organismos públicos competentes por razón de la materia, como añade el artículo 49.4 del RIS –. En mi opinión, no es tanto el hecho de que los términos sean “vagos e imprecisos”, como los define la Decisión, sino precisamente lo contrario: los términos “peculiar” y “singular” se oponen precisamente a “general”, por lo que de la lectura de la norma se desprende que tan sólo es accesible a determinadas construcciones, o a determinados activos, cuya singularidad o peculiaridad debe justificar el solicitante. El hecho de que la Administración pueda denegar la solicitud formulada parece abarcar, no sólo el hecho de que no se presenten los documentos relevantes, sino también porque no se justifique la singularidad de la operación. Por tanto, la medida es selectiva *de facto*.

2. En cuanto a la TT, es correcto, en mi opinión, considerar el régimen como una ayuda. Sin embargo, habría que introducir una matización. La Comisión considera que las AIE no son aptas, dada la naturaleza de la actividad que desarrollan – fletamento del buque – para acogerse al régimen de TT, ya que éste se reserva, según las Directrices marítimas, tan sólo a las actividades de transporte marítimo, realizado por quien efectivamente desarrolla esta actividad, pero no a los arrendadores de buques¹¹²¹.

Sin embargo, el artículo 124.1.a) del TRLIS no establece restricciones, ya que dice que podrán acogerse al régimen especial de TT: “a) *Las entidades inscritas en alguno de los registros de empresas navieras referidos en la Ley 27/1992, de 24 de noviembre, de Puertos del Estado y de la Marina Mercante, cuya actividad comprenda la explotación de buques propios o arrendados*”. El problema está, por tanto, en la interpretación del concepto de “explotación” de un buque, en concreto si el fletamento de éste se considera explotación a los efectos del régimen especial. De

¹¹²¹ La Decisión se refiere, no obstante, en el apartado 178, a que en ocasiones la Comisión ha autorizado actividades de fletamento de buque vacío a casco desnudo como parte de determinados regímenes de TT notificados, pero sólo con carácter temporal y en circunstancias concretas relacionadas con un exceso de capacidad

no existir otra norma aplicable, habría que concluir que este artículo debe integrarse con las Directrices marítimas, y por tanto las AIE, cuando ejercitan la opción de tributar por el régimen de TT lo que hacen es incumplir los requisitos de aplicación del régimen, por lo que procedería en su caso regularizar por la Administración tributaria las cuotas indebidamente ingresadas, incluidas, por tanto, las derivadas de la plusvalía por la transmisión del bien así como los pasivos diferidos de los que la AIE se benefició, lo que debe hacerse en sede de los socios, una vez determinada en la AIE la renta atribuible a éstos. Si ello fuera así, no cabría hablar de ventaja selectiva, sino de incorrecta aplicación del régimen de las TT. De la redacción de la Decisión, en mi opinión, no se desprende otra conclusión.

Sin embargo, entiendo que sí cabe hablar de selectividad, por cuanto el régimen, conforme a los artículos 128 del TRLIS y 50 y 51 del RIS, es objeto de autorización por el Ministerio de Hacienda. En particular, el artículo 51.1.c) del RIS, referido al procedimiento, dice que la solicitud debe contener la *“c) Identificación y descripción de las actividades de las entidades respecto de las cuales se solicita la aplicación del régimen”* – es decir, las actividades a desarrollar por las IAE –. El régimen se autoriza, por tanto, incumpliendo los requisitos del régimen, cuya aplicación conduce a la obtención de una ventaja económica obtenida mediante fondos estatales, y reservada a las entidades que se acogen al régimen. Por tanto, es en el acto de aprobación del régimen especial cuando se otorga la ventaja, que sería así selectiva *de facto*.

En cuanto a la no tributación de los pasivos fiscales diferidos, en mi opinión no está tan claro que la incorporación al régimen de la TT traiga como consecuencia la no tributación de éstos, ya que la norma lo que dice es que no tributa la ganancia patrimonial derivada de la transmisión del buque, pero ello no implica que dichos pasivos no reviertan cuando se produzca la venta del bien.

La conclusión de que no tributan los pasivos diferidos parece que puede derivarse *contrario sensu* del artículo 125.2 del TRLIS, cuando se refiere a la tributación de la ganancia patrimonial obtenida por la enajenación de los buques no acogidos al régimen – e.d., los no nuevos, bien porque se poseyeran en el momento de la incorporación al régimen, bien porque se adquieran usados estando ya incorporado –

ya que este artículo dice:

“2. La renta positiva o negativa que, en su caso, se ponga de manifiesto como consecuencia de la transmisión de un buque afecto a este régimen, se considerará integrada en la base imponible calculada de acuerdo con el apartado anterior.

No obstante lo establecido en el párrafo anterior, cuando se trate de buques cuya titularidad ya se tenía cuando se accedió a este régimen especial, o de buques usados adquiridos una vez comenzada su aplicación, se procederá del siguiente modo:

En el primer ejercicio en que sea de aplicación el régimen, o en el que se hayan adquirido los buques usados, se dotará una reserva indisponible por un importe equivalente a la diferencia positiva existente entre el valor normal de mercado y el valor neto contable de cada uno de los buques afectados por esta regla [...] El importe de la citada reserva positiva, junto con la diferencia positiva existente en la fecha de la transmisión entre la amortización fiscal y contable del buque enajenado, se añadirá a la base imponible a que se refiere la regla primera de este artículo cuando se haya producido la mencionada transmisión”

Es decir, en el caso de los bienes no nuevos, aunque acogidos al régimen, parece que sí deben tributar por la diferencia entre la amortización fiscal y contable, en el caso de que cuando se transmitan existan pasivos diferidos. Por tanto, ha de entenderse que si los bienes son nuevos, no han de tributar por dicha diferencia.

En mi opinión, se trata de dos conceptos distintos, aunque íntimamente relacionados, por cuanto las diferencias temporales negativas repercuten en el valor fiscal del activo. Por tanto, en mi opinión dichos ajustes deben tributar. Así, el artículo 125.4 del TRLIS dice:

“4. La determinación de la parte de base imponible que corresponda al resto de actividades del sujeto pasivo se realizará aplicando el régimen general del impuesto, teniendo en cuenta exclusivamente las rentas procedentes de ellas [...] Dicha parte de base imponible estará integrada por todos los ingresos que no procedan de actividades acogidas al régimen y por los gastos directamente relacionados con la obtención de aquéllos, así como por la parte de los gastos generales de administración que proporcionalmente correspondan a la cifra de negocio generada por estas actividades. A los efectos del cumplimiento de este régimen, la entidad deberá disponer de los registros contables necesarios para poder determinar los ingresos y gastos, directos o indirectos, correspondientes a las actividades acogidas a este, así como los activos afectos a las mismas”

Es decir, no ha de interpretarse que el régimen de TT sea objetivo y omnicompreensivo, ya que convive con el régimen general. Lo que está exenta no es cualquier ganancia de patrimonio, sino solamente las derivadas de las transmisiones de buques, y tan sólo en determinadas condiciones. Ahora bien, si el cambio de régimen implica que los pasivos diferidos no revierten, entonces habrá que sujetar a gravamen la ganancia patrimonial derivada de la cancelación de dichos pasivos – que dejan de tener valor en el balance, pasando a ser pasivos ficticios –, la cual se integrará en la renta de la IAE y se atribuirá a los socios. De no hacerse así, en mi opinión, podría plantearse la existencia de una ventaja selectiva en caso de que la Administración no sujetara voluntariamente a tributación dichas rentas diferidas, so pretexto de estar incluidas en la base imponible de la entidad sujeta al régimen de TT. El argumento de la Comisión, por tanto, entiendo que no sería correcto en cuanto a la consecuencia que se deriva de la adopción del régimen, ya que los pasivos diferidos no se eliminarían, como sostengo.

3. Por último, el artículo 50.3 del RIS otorga, asimismo, una ventaja selectiva, ya que está dirigido exclusivamente a aquellos contribuyentes para los que se haya otorgado la autorización para amortizar anticipadamente. En tal caso, los buques, aun habiendo sido utilizados por la compañía naviera, se consideran nuevos a efectos exclusivamente de no tributar por la ganancia patrimonial cuando el buque se transfiera a su tenedor último.

En este caso la finalidad de la norma es clara: evitar la tributación de la ganancia patrimonial del buque, que de esta forma está exenta. Como se dijo más arriba, generalmente la opción de compra es muy alta en los contratos de fletamento, y las cuotas muy reducidas, precisamente por estar exenta la ganancia patrimonial.

4. En cuanto a los beneficiarios de la ayuda, como hemos dicho, la Comisión los reduce a las AIE, y por extensión los socios, en régimen de atribución, pero no así a las entidades navieras, ni tampoco al resto de sujetos intervinientes en el esquema. Respecto de esta conclusión, entiendo que han de destacarse algunas cuestiones.

En primer lugar, respecto de las AIE, hay que considerar el hecho de que sus partícipes no sean personas jurídicas – en cuyo caso serían beneficiarias indirectas –

sino que fueran personas físicas, lo que plantearía el problema de si realmente están obteniendo éstas una ayuda, ya que el destinatario no sería una empresa. La Decisión de la Comisión¹¹²² impone la recuperación a los inversores de las AIE que se hayan beneficiado de ella, pero no distingue entre que sean particulares o empresas.

Por otra parte, en cuanto a las entidades navieras, sorprende el hecho de que la Comisión no le exija parte de las ayudas – lo que justifica por no ser la ventaja imputable a una conducta estatal, sino resultado de una transferencia a éstas de la ventaja obtenida por las AIE – ya que éstas obtienen una ventaja indirecta, derivada de su concurso necesario en el esquema, sin el cual las AIE no obtendrían ventaja alguna.

La Comisión matiza¹¹²³ que en la cuantificación de la ayuda, a efectos de su recuperación, se ha de considerar que las AIE transfieren a las entidades navieras una ventaja que persigue un objetivo de interés común, de manera que a nivel de las AIE – o de sus inversores – la ayuda obtenida es compatible en una determinada proporción. La Comisión considera que las Directrices marítimas deben aplicarse, *mutatis mutandis*, a la ventaja transferida por la AIE a la empresa naviera para determinar: 1) el importe de la ayuda recibido inicialmente por la AIE y transferido a la empresa naviera que habría sido compatible si el importe transferido hubiera constituido ayuda estatal en favor de la empresa naviera; 2) la proporción de dicha ventaja compatible en la ventaja total transferida a la empresa naviera; y 3) el importe de la ayuda que deba considerarse compatible como remuneración de las AIE por su intermediación.

Las Directrices marítimas establecen un límite máximo de la ayuda, e.d., la cantidad máxima de ayuda estatal que puede concederse a una empresa y que puede considerarse compatible con el mercado interior. Para su cuantificación las Directrices de 2004 mencionan que “el importe de la ayuda total concedido no debe superar el importe total de los impuestos y contribuciones sociales ingresados por las

¹¹²² Artículo 4

¹¹²³ Apartados 202 a 210 de la Decisión

actividades de transporte marítimo y los marinos”, por lo que la Comisión¹¹²⁴ concluye que la ventaja recibida por la empresa naviera debe distribuirse a lo largo del período normal de amortización (diez años conforme a la normativa fiscal), y compararse con el importe total de impuestos y cargas sociales pagados durante dicho período. Todas las ventajas concedidas por encima de este máximo deben considerarse incompatibles con el Tratado. La determinación de las cantidades recuperables¹¹²⁵ ha de tener en cuenta este importe compatible.

F) Evolución del régimen

Por último, la Disposición Final primera Segundo Cinco de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, modifica el artículo 115.11 del TRLIS, con la redacción siguiente:

“11. Las entidades arrendatarias podrán optar, a través de una comunicación al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas en los términos que reglamentariamente se establezcan, por establecer que el momento temporal a que se refiere el apartado 6 se corresponda con el momento del inicio efectivo de la construcción del activo, atendiendo al cumplimiento simultáneo de los siguientes requisitos:

a) Que se trate de activos que tengan la consideración de elementos del inmovilizado material que sean objeto de un contrato de arrendamiento financiero, en el que las cuotas del referido contrato se satisfagan de forma significativa antes de la finalización de la construcción del activo.

b) Que la construcción de estos activos implique un período mínimo de 12 meses.

c) Que se trate de activos que reúnan requisitos técnicos y de diseño singulares y que no se correspondan con producciones en serie”

Estableciendo un régimen transitorio¹¹²⁶ para los elementos patrimoniales respecto de los que se hubiera ya obtenido la autorización administrativa antes de 1 de enero de 2013, fecha de entrada en vigor de la modificación legal, que se regirán por la normativa en vigor a 31 de diciembre de 2012.

¹¹²⁴ Apartados 206 a 209

¹¹²⁵ Apartados 263 a 269

¹¹²⁶ Disposición Transitoria 39ª

Asimismo, la disposición derogatoria única de la Ley 16/2012 suprime los artículos 49 y 50.3 del RIS, que se referían, respectivamente, al desarrollo del procedimiento de solicitud de la amortización anticipada, y a la consideración como buques nuevos de los adquiridos en ejercicio de una opción de compra incluida en el contrato de arrendamiento financiero:

“Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2013, quedan derogados los artículos 49 y 50.3 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio”

El artículo 49 es objeto de nueva redacción por el apartado primero del Real Decreto 960/2013, de 5 de diciembre, que lo redacta en los siguientes términos:

“Artículo 49. Contratos de arrendamiento financiero.

1. El ejercicio de la opción establecida en el apartado 11 del artículo 115 de la ley del Impuesto será objeto de comunicación a la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

2. La comunicación de la opción deberá realizarse antes de la finalización del período impositivo en el que se pretenda que surta efectos.

3. La comunicación contendrá, como mínimo, los siguientes datos:

a) Identificación del activo objeto del contrato de arrendamiento financiero.

b) Indicación de la fecha de inicio efectivo y fin del período de construcción del activo.

c) Determinación de los importes y del momento temporal en que se van a satisfacer las cuotas del contrato de arrendamiento financiero.

d) Indicación de que los activos reúnen requisitos técnicos y de diseño singulares y que no se corresponden con una producción en serie”

Las novedades destacables de la modificación del SEAF, por tanto, son ahora, respecto de la amortización anticipada, la sustitución de la autorización previa por una simple comunicación, la cual no necesita, por tanto, de un acto administrativo de autorización, circunstancia por la que la Comisión entendía que existía selectividad. El control por la Administración tributaria se realiza ahora, por tanto, a posteriori,

cuando en el objeto de un procedimiento de comprobación se verifique el cumplimiento de los requisitos exigidos por la norma, y en caso de falsedad en la manifestación se corrija el criterio de imputación, no admitiendo los gastos imputados durante la construcción hasta que el bien entre en funcionamiento, y regularizando la cuantía de las bases imponibles incorrectamente atribuidas a los socios, así como las cuotas no ingresadas por éstos¹¹²⁷.

La eliminación del artículo 50.3 del RIS implica que el buque adquirido en el ejercicio de la opción de compra no se considera nuevo, a efectos del régimen de TT, sino usado, siempre que la opción de compra se ejercite por la AIE después de haber sido utilizado por la empresa naviera, ya que en otro caso – e.d., si se ejercita la opción de compra antes de que el buque se entregue a la empresa naviera – parece que sería nuevo, a los efectos del artículo 125.2 del TRLIS.

La reforma del SEAF es, en mi opinión, insuficiente para eliminar los elementos de ventaja selectiva.

En primer lugar, respecto de la amortización anticipada, que se regula en el artículo 115.11 del TRLIS, es cierto que se ha eliminado la discrecionalidad del procedimiento, que cuestionaba la Comisión, pero en mi opinión persisten elementos de selectividad de facto, ya que la norma sigue siendo derogatoria y aplicable *de facto* a determinados elementos de elevada cuantía. El hecho de que el plazo de construcción haya de ser superior a doce meses; que los elementos del inmovilizado material hayan de tener *requisitos técnicos y de diseño singulares* y las cuotas de arrendamiento financiero hayan de ser satisfechas *de forma significativa* antes de la finalización de la construcción implica que ha de contarse con una inmovilización de recursos financieros que cuestionan la generalidad de la norma. En la práctica, equivale a una libertad de amortización restringida a activos singulares, lo que en mi opinión introduce un elemento de selectividad.

No aborda sin embargo la reforma la cuestión planteada por la Comisión, respecto a

¹¹²⁷ En este supuesto, lógicamente la AIE imputará sólo gastos durante el período de construcción, los cuales se habrán imputado a los socios, reduciendo las cuotas ingresadas de su impuesto personal, las cuales han de regularizarse.

si las AIE pueden acogerse al régimen de TT, lo que más arriba hemos visto que no, al no contemplarse el fletamento dentro de la actividad de transporte marítimo. Dado que la consecuencia más relevante del régimen especial de las TT es la exención de la ganancia patrimonial, la supresión del artículo 50.3 del RIS ha venido, en la práctica – a salvo de la objeción más arriba señalada – a suprimir dicha exención, y a aplicar entonces el régimen general de las TT.

8. RÉGIMEN FISCAL DEL FONDO DE COMERCIO FINANCIERO

El fondo de comercio puede definirse como el exceso de precio pagado por la adquisición de un negocio, o parte de él, respecto al valor de mercado de los activos que lo integran, que se corresponde con¹¹²⁸ el *“conjunto de bienes inmateriales, tales como clientela, nombre o razón social, localización, cuota de mercado y nivel de competencia de la empresa, capital humano, canales comerciales y otros de naturaleza análoga que impliquen valor para la empresa”*.

Dentro de éste, puede diferenciarse entre fondo de comercio explícito y fondo de comercio implícito – o financiero –.

El primero de ellos – explícito o no financiero – aparece cuando la adquisición del negocio adopta la forma de una adquisición de activos – no acciones ni participaciones – o en cualquier otra combinación de negocios, y se refleja contablemente. El PGC lo define como *“el exceso, en la fecha de su adquisición, del coste de la combinación de negocios sobre el correspondiente valor de los activos identificables adquiridos menos el de los pasivos asumidos. En consecuencia, el fondo de comercio sólo se reconocerá cuando haya sido adquirido a título oneroso, y corresponda a los beneficios económicos futuros procedentes de activos que no han podido ser identificados individualmente y reconocidos por separado”*.

En cuanto al fondo de comercio financiero – que a diferencia del primero se refiere

¹¹²⁸ Resolución del ICAC de 21 de enero de 1992

exclusivamente a la adquisición de acciones o participaciones de una sociedad – puede definirse como la diferencia entre el coste de adquisición de una participación en el capital y el valor de los fondos propios correspondiente al porcentaje de participación adquirido, en la medida en que dicho exceso no sea imputable a plusvalías tácitas de los activos patrimoniales – materiales e inmateriales – de la sociedad participada. A diferencia del fondo de comercio explícito, el fondo de comercio financiero no se contabiliza como activo inmaterial cuando se adquiere la participación, sino que se recoge, exclusivamente, a través de la valoración de los instrumentos financieros – acciones o participaciones –.

Contablemente el tratamiento del fondo de comercio explícito y del fondo de comercio implícito es diferente. Los criterios del PGC de 2007¹¹²⁹ son los siguientes:

El fondo de comercio explícito o no financiero es un inmovilizado intangible de vida útil indefinida¹¹³⁰. La norma de valoración 6ª del PGC dice respecto de éste:

"El fondo de comercio sólo podrá figurar en el activo cuando su valor se ponga de manifiesto en virtud de una adquisición onerosa, en el contexto de una combinación de negocios... El fondo de comercio no se amortizará. En su lugar, las unidades generadoras de efectivo o grupos de unidades generadoras de efectivo a las que se haya asignado el fondo de comercio, se someterán, al menos anualmente, a la comprobación del deterioro del valor, procediéndose en su caso, al registro de la corrección valorativa por deterioro.."

En cuanto al fondo de comercio implícito o no financiero, para el PGC es exclusivamente un elemento que ha de tenerse en cuenta para determinar la valoración del deterioro (o corrección valorativa) de los instrumentos financieros – acciones o participaciones –. Para la Norma de Registro y Valoración 9ª el deterioro de la inversión en una empresa viene dado por la diferencia entre el valor en libros del

¹¹²⁹ Real Decreto 1514/2007

¹¹³⁰ La norma de valoración 5ª del PGC referida al inmovilizado intangible, establece que para la valoración posterior del mismo deberá apreciarse si la vida útil del inmovilizado intangible es definida o indefinida. Un inmovilizado con vida útil definida se amortizará de manera sistemática y racional, atendiendo a su vida y a su valor residual. Por el contrario, un inmovilizado con una vida útil indefinida no se amortizará, aunque si deberá analizarse su eventual deterioro, siempre que existan indicios del mismo, al menos de forma anual.

instrumento financiero y el importe recuperable¹¹³¹. A falta de mejor evidencia del importe recuperable de las inversiones, se tomará en consideración el patrimonio neto de la entidad participada corregido por las plusvalías tácitas existentes en la fecha de valoración¹¹³². Es decir, a efectos de dotar la corrección valorativa de los instrumentos financieros – el deterioro de las acciones o participaciones – ha de tomarse en cuenta, para determinar el valor teórico de los instrumentos financieros, no sólo el patrimonio neto contable, sino también las plusvalías satisfechas en la adquisición.

Fiscalmente, cabe diferenciar, asimismo, entre el fondo de comercio no financiero y el fondo de comercio financiero.

En cuanto al fondo de comercio no financiero, su regulación aparece en los artículos 12.6 y 89.3 del TRLIS.

En cuanto al artículo 12.6, establece la deducibilidad del fondo de comercio aflorado de una combinación de negocio, siempre que se cumplan determinados requisitos:

“6. Será deducible el precio de adquisición originario del inmovilizado intangible correspondiente a fondos de comercio, con el límite anual máximo de la veinteaava parte de su importe, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que se haya puesto de manifiesto en virtud de una adquisición a título oneroso.*
- b) Que la entidad adquirente y transmitente no formen parte de un grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas. Si ambas entidades forman parte de un grupo, la deducción se aplicará*

¹¹³¹ Entendido éste como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y el valor actual de los flujos de efectivo futuros derivados de la inversión. La complejidad de cálculo de éste, y la inseguridad de los resultados obtenibles conducen a que la solución subsidiaria sea la más empleada.

¹¹³² Dentro del término «plusvalías tácitas» ha de considerarse incluido el fondo de comercio financiero, que se satisfizo en la adquisición, así como el resto de plusvalías tácitas atribuibles a mayor valor de los activos. En este punto, ha de destacarse que el PGC de 2007 tiene en cuenta tan sólo el fondo de comercio y el resto de plusvalías tácitas existentes en el momento de la adquisición, y no, como hacía el PGC de 1990, las plusvalías tácitas existentes en el momento de la adquisición que subsistan en la valoración posterior.

respecto del precio de adquisición del fondo de comercio satisfecho por la entidad transmitente cuando lo hubiera adquirido de personas o entidades no vinculadas

c) Que se haya dotado una reserva indisponible, al menos, por el importe fiscalmente deducible, en los términos establecidos en la legislación mercantil. Caso de no poderse dotar dicha reserva, la deducción está condicionada a que se dote la misma con cargo a los primeros beneficios de ejercicios siguientes¹¹³³.

Esta deducción no está condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias. Las cantidades deducidas minorarán, a efectos fiscales, el valor del fondo de comercio"

El artículo 89.3 del TRLIS, referido al régimen especial de las operaciones de fusión, absorción y escisión total y parcial, establece asimismo la deducibilidad del fondo de comercio, con el límite del 5% de su cuantía, siempre que se den ciertos requisitos:

"Artículo 89. Participaciones en el capital de la entidad transmitente y de la entidad adquirente.

3. Los bienes adquiridos se valorarán, a efectos fiscales, de acuerdo con lo establecido en el artículo 85 de esta Ley.

No obstante, cuando la entidad adquirente participe en el capital de la entidad transmitente, en al menos, un cinco por ciento, el importe de la diferencia entre el precio de adquisición de la participación y los fondos propios se imputará a los bienes y derechos adquiridos, aplicando el método de integración global establecido en el artículo 46 del Código de Comercio y demás normas de desarrollo, y la parte de aquella diferencia que no hubiera sido imputada será fiscalmente deducible de la base imponible, con el límite anual máximo de la veinteava parte de su importe, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:[...]

a) Que la participación no hubiere sido adquirida a personas o entidades no residentes en territorio español o a personas físicas residentes en territorio español, o

¹¹³³ El artículo 273 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, que se refiere a la aplicación del resultado del ejercicio dice "4. En cualquier caso, deberá dotarse una reserva indisponible equivalente al fondo de comercio que aparezca en el activo del balance, destinándose a tal efecto una cifra del beneficio que represente, al menos, un cinco por ciento del importe del citado fondo de comercio. Si no existiera beneficio, o éste fuera insuficiente, se emplearán reservas de libre disposición". Por tanto, es requisito necesario dotar al menos un 5% anual, hasta que la reserva indisponible alcance el importe del fondo de comercio

a una entidad vinculada cuando esta última, a su vez, adquirió la participación a las referidas personas o entidades [...]

b) Que la entidad adquirente y la transmitente no formen parte de un grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas [...]”.

Por tanto, siempre que se den determinados requisitos, es deducible anualmente hasta un 5%¹¹³⁴ del fondo de comercio no financiero surgido de la combinación de negocios. Toda vez que la norma contable prohíbe su amortización, si bien no su envilecimiento, ha de practicarse un ajuste en la declaración del impuesto sobre sociedades, que da lugar a una diferencia permanente, por la cuantía dotada.

En cuanto al tratamiento fiscal del fondo de comercio financiero, se encuentra regulado en el TRLIS, de forma claramente diferenciada del tratamiento contable¹¹³⁵. Ha de hacerse una distinción entre el fondo de comercio financiero asociado a inversiones en entidades residentes y en entidades no residentes.

En cuanto al fondo de comercio financiero asociado a entidades residentes en España, la normativa estatal no permite su amortización fiscal. A diferencia del fondo de comercio no financiero, la amortización del fondo de comercio financiero no se lleva a cabo mediante un ajuste extracontable, de forma que no existen diferencias entre contabilidad y fiscalidad. Únicamente cabe reducir el valor del fondo de comercio financiero a través del deterioro de la cartera.

Un caso particular sería el fondo de comercio de consolidación, para el que el artículo 71.3 del TRLIS establece la no deducibilidad de la amortización contable:

¹¹³⁴ Mediante el Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, se redujeron del 5% al 1% los porcentajes anuales máximos de amortización del fondo de comercio adquirido a título oneroso (artículo 12.6 del TRLIS) y del fondo de comercio de fusión (artículo 89.3 del TRLIS), con incidencia en los ejercicios iniciados dentro de los años 2012 y 2013.

¹¹³⁵ El examen que hacemos aquí se refiere exclusivamente a la normativa estatal, regulada en el TRLIS, sin perjuicio de la regulación que se establece en las normas forales reguladoras de este impuesto en los territorios históricos del País Vasco —Normas Forales 3/1996 de Bizkaia, 7/1996 de Gipuzkoa y 24/1996 de Álava— y en la Comunidad Foral de Navarra —Ley Foral 24/1996—.

“3. No tendrá la consideración de partida fiscalmente deducible de la base imponible del grupo fiscal la diferencia positiva entre el valor contable de las participaciones en el capital de las sociedades dependientes que posea, directa o indirectamente, la sociedad dominante y la parte proporcional que dichos valores representan en relación a los fondos propios de esas sociedades dependientes...”

Respecto del fondo de comercio financiero asociado a entidades no residentes en España, la normativa del Impuesto sobre sociedades permite su amortización a efectos fiscales. La regulación se contiene en el artículo 12.5 del TRLIS, introducido por la Ley 24/2001 de 27 de diciembre, que modificó la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del impuesto sobre sociedades.

La redacción de dicho precepto – que se mantuvo en el TRLIS, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo – es la siguiente:

“5. Cuando se adquieran valores representativos de la participación en fondos propios de entidades no residentes en territorio español, cuyas rentas puedan acogerse a la exención establecida en el artículo 21 de esta Ley, el importe de la diferencia entre el precio de adquisición de la participación y el patrimonio neto de la entidad participada a la fecha de adquisición, en proporción a esa participación, se imputará a los bienes y derechos de la entidad no residente en territorio español, aplicando el método de integración global establecido en el artículo 46 del Código de Comercio y demás normas de desarrollo, y la parte de la diferencia que no hubiera sido imputada será deducible de la base imponible, con el límite anual máximo de la veinteava parte de su importe, salvo que se hubiese incluido en la base de la deducción del artículo 37 de esta Ley¹¹³⁶, sin perjuicio de lo establecido con la normativa contable de aplicación.

La deducción de esta diferencia será compatible, en su caso, con las pérdidas por deterioro a que se refiere el apartado 3 de este artículo”

Los requisitos exigidos por la norma son, por tanto, los siguientes:

- a) En primer lugar, ha de tratarse de una adquisición de una participación en el capital de una entidad no residente en territorio español.
- b) La participación ha de habilitar para acogerse a la exención del artículo 21 del TRLIS, cuyos requisitos son tres: primero, que el porcentaje mínimo de participación, directa o indirecta, en la sociedad sea al menos de un 5%; segundo, que la entidad

¹¹³⁶ El art. 37 del TRLIS ha sido derogado por la disposición derogatoria 2ª de la Ley 35/2006

participada haya estado gravada por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto, en el ejercicio en que se obtienen los beneficios que se reparten o en los que se participa; y, tercero, que los beneficios que se reparten o en los que se participa procedan de la realización de actividades empresariales en el extranjero.

c) En tales condiciones, la diferencia positiva entre el precio de adquisición de la participación satisfecho y el valor de la parte proporcional de los fondos propios de la entidad participada correspondiente al porcentaje de participación se imputará, en primer lugar, a los elementos patrimoniales de la entidad participada a los que se atribuye un exceso de valor sobre la parte proporcional del precio satisfecho. La diferencia constituye el denominado fondo de comercio financiero pagado en la adquisición¹¹³⁷.

d) Esta cuantía del fondo de comercio financiero es amortizable, siendo los importes dotados deducibles, con el límite de la veintava parte anual de su cuantía.

Esta norma dio lugar a un procedimiento por parte de la Comisión, con dos Decisiones, una de ellas referida al tratamiento fiscal del fondo de comercio derivado de la adquisición de participaciones en empresas de otros Estados Miembros¹¹³⁸, y la otra al derivado de la adquisición de participaciones en terceros países no

¹¹³⁷ Este cálculo del fondo de comercio financiero es aparentemente sencillo, pero su sencillez es engañosa. Lo primero que dice el artículo es que cuando hay un sobreprecio sobre la parte proporcional de los fondos propios correspondiente a la participación adquirida, éste ha de imputarse a los activos que motivan dicho sobreprecio, y en la parte correspondiente, lo que exige una tarea de identificar los activos, conocer los costes históricos, y estimar cuál es la plusvalía latente que en el momento de la adquisición pueden tener, para determinar el valor real de mercado de dichos activos, siendo entonces el exceso de precio satisfecho sobre dicho valor real el fondo de comercio financiero, que por tanto se identificará con el exceso de valor que se atribuye a la empresa derivado de los activos inmateriales no reflejados en el balance (las expectativas de beneficio futuras, esencialmente, no atribuidas a las eventuales plusvalías obtenidas por los bienes anteriormente mencionados). En puridad el fondo de comercio debería amortizarse en proporción a las rentas obtenidas de dicha participación, si bien es imposible determinar éstas, dado que se desconoce el horizonte temporal en que puede desplegarse la inversión. Como puede verse, las dificultades de cálculo son grandes, y de hecho posiblemente la información para éste pueda ser de difícil acceso para la empresa, especialmente cuando la participación adquirida es un pequeño porcentaje del capital.

¹¹³⁸ Decisión 2011/5/CE, de 28 de octubre de 2009

comunitarios¹¹³⁹.

En ambas la Comisión concluyó que el artículo 12.5 era constitutivo de ayuda de Estado. Las Decisiones fueron recurridas ante el TGUE por algunas de las partes afectadas, la primera por la sociedad Autogrill España, SA; y la segunda por las sociedades Banco Santander SA y Santusa Holding, SL. En ambas el TGUE estimó las pretensiones de las partes demandantes, derogando dichas Decisiones.

Las dos Decisiones de la Comisión son esencialmente idénticas¹¹⁴⁰, así como las sentencias del TG, por lo que expondremos los argumentos de la Decisión 2011/282/UE y de la Sentencia del asunto T-399/2011, sin perjuicio de citar los otros dos actos, cuando proceda.

A) Decisión 2011/282/UE

La metodología de la Comisión parte de buscar cuál es el benchmark de referencia, para con respecto a éste establecer si existe una derogación normativa que traiga consigo una ventaja. Establecida ésta, ha de determinarse si dicha ventaja es selectiva y no está justificada por la naturaleza o la estructura del sistema. Veamos, por tanto, los pasos que da la Comisión.

1. Sistema de referencia

En primer lugar, ha de determinarse el benchmark o régimen común aplicable respecto del cual evaluar si la medida en cuestión supone una excepción o derogación. El sistema de referencia es, para la Comisión, el régimen general del impuesto sobre sociedades, y, más concretamente, las normas relativas al tratamiento fiscal del fondo de comercio financiero contenidas en el sistema tributario

¹¹³⁹ Decisión 2011/282/UE, de 12 de enero de 2011

¹¹⁴⁰ A salvo de algunos matices, que se refieren a determinadas pruebas aportadas por el gobierno de España acerca de la imposibilidad de llevar a cabo combinaciones de negocios en determinados países extranjeros.

español¹¹⁴¹.

La Comisión, dada la estrecha relación entre contabilidad y fiscalidad, hace una exposición de las normas contables relativas al fondo de comercio, si bien como *“observaciones preliminares y con carácter subsidiario”*¹¹⁴². Contablemente, dice la Comisión, *“desde la Ley 16/2007, de 4 de julio”*¹¹⁴³ y el Plan General de Contabilidad¹¹⁴⁴, ya no están permitidas la amortización del fondo de comercio ni la del fondo de comercio financiero”. Por tanto *“desde un punto de vista contable la medida controvertida constituye una excepción a las normas contables ordinarias aplicables en España”*.

Ahora bien, como dice la Comisión¹¹⁴⁵ *“dada la naturaleza fiscal de la medida controvertida, la existencia de una excepción debe evaluarse en comparación con el sistema fiscal de referencia y no meramente sobre una base contable”*.

Los argumentos de la Comisión respecto a la excepcionalidad del artículo 12.5 del TRLIS, se contienen en los artículos 122 a 125, los cuales transcribimos, por su interés en el razonamiento:

“(122) [...] En este contexto, la Comisión señala que el sistema tributario español nunca ha permitido amortizar el fondo de comercio financiero, excepto de conformidad con el artículo 12.5 del TRLIS. Concretamente, esta amortización no es posible para las operaciones nacionales. Este hecho se pone de manifiesto en los siguientes elementos:

(123) A efectos tributarios españoles, el fondo de comercio solo puede contabilizarse por separado a raíz de una combinación de empresas, que se materializa en caso de

¹¹⁴¹ Como dice el apartado 109 de la Decisión, este planteamiento se ajusta a la práctica de la Comisión y a la jurisprudencia de los Tribunales, que consideran que el sistema de referencia es el régimen ordinario del impuesto sobre sociedades. Al respecto vid la sentencia del TPI en el As. Salzgitter (T-308/00), apartado 82

¹¹⁴² Apartado 121 de la Decisión

¹¹⁴³ Ley 16/2007, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional

¹¹⁴⁴ Aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre de 2007

¹¹⁴⁵ Apartado 122 de la Decisión

adquisición o contribución de los activos que componen negocios independientes o tras una combinación legal de empresas. En estos casos, el fondo de comercio surge como la diferencia contable entre el coste de adquisición y el valor de mercado de los activos que componen los negocios adquiridos por la entidad combinada o en manos de esta. Cuando la adquisición del negocio de una empresa se efectúa mediante adquisición de sus acciones, como en el caso de la medida controvertida, el fondo de comercio solo puede aflorar si la empresa adquirente se combina posteriormente con la empresa adquirida, cuyo control pasará así a tener.

(124) Sin embargo, según la medida controvertida, no es necesario ni el control ni la combinación de las dos empresas. Basta con la simple adquisición de una participación mínima de un 5 % en una empresa extranjera. Así pues, al permitir que el fondo de comercio financiero, que es el fondo de comercio que se habría contabilizado si las empresas se hubieran combinado, surja por separado incluso sin que exista una combinación de empresas, la medida controvertida constituye una excepción al sistema de referencia. Hay que destacar que la excepción no se deriva de la duración del período durante el cual se amortiza el fondo de comercio financiero en comparación con el período que se aplica a la amortización del fondo de comercio tradicional, sino al distinto trato que reciben las operaciones nacionales y transfronterizas. La medida controvertida no puede considerarse una nueva norma contable general por derecho propio ya que la amortización del fondo de comercio financiero que resulta de la adquisición de participaciones nacionales no está permitida.

(125) Habida cuenta de todo lo anterior, la Comisión concluye que la medida controvertida constituye una excepción al sistema de referencia. Como se demostrará en los considerandos 153 a 163, la Comisión considera que ni las autoridades españolas ni las treinta partes interesadas han aducido argumentos suficientemente coherentes para modificar esta conclusión”

En definitiva, el argumento de la Comisión para demostrar la existencia de una derogación se contiene, en esencia, en el apartado 124. Para la Comisión, el razonamiento parte de identificar el fondo de comercio financiero con el fondo de comercio que se hubiera obtenido en una combinación de negocios. La excepción se produce por el hecho de que la norma permite que se amortice el fondo de comercio sin necesidad de pasar previamente por una combinación de negocios, ya que basta con la simple adquisición de un 5% de participación en una empresa extranjera.

2. Existencia de ventaja

La existencia de ventaja surge, para la Comisión, como consecuencia de la primera

premisa, la excepción normativa, que origina una disminución de la deuda tributaria. Es decir, no basta con la existencia de una derogación, sino que ésta ha de traducirse en una disminución de la deuda tributaria.

Así el apartado 126 de la Decisión dice:

(126) El artículo 12.5 del TRLIS permite deducir de la base imponible parte del fondo de comercio financiero derivado de la adquisición de participaciones en empresas extranjeras como excepción al sistema de referencia. Por consiguiente, al reducir la carga fiscal del beneficiario, el artículo 12.5 del TRLIS le otorga una ventaja económica. La ventaja consiste en una reducción fiscal del gravamen al que las empresas habrían estado sujetas en caso contrario. Esta reducción es proporcional a la diferencia entre el precio de adquisición pagado y el valor de mercado de los activos contabilizados subyacentes de las participaciones adquiridas.

3. Selectividad de la medida

La Comisión no incide en la selectividad de la medida, sino sólo de forma genérica y no identificando cuáles son los beneficiarios ésta. Así, en el apartado 35 de la Decisión, citando las razones por las que se inició el procedimiento, dice que:

(35) La Comisión observó que la amortización fiscal solo se aplicaba a una determinada categoría de empresas, a saber las que adquieren ciertas participaciones, que asciendan por lo menos al 5 % del capital social de una empresa participada, y únicamente con respecto a empresas extranjeras participadas a condición de que se cumplan los criterios previstos en el artículo 21.1 del TRLIS. La Comisión también subrayó que, de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, una reducción fiscal que favorece solamente la exportación de productos nacionales constituye ayuda estatal [16]. Así pues, la medida controvertida en cuestión parecía selectiva.

Los argumentos son, por tanto, que no se aplica a las empresas que adquieren menos de un 5% de participación, y tampoco a aquéllas que, o bien adquieren una participación de menos de un 5%, o bien adquieren participaciones en empresas extranjeras, que no cumplen los requisitos del art. 21.1 del TRLIS.

También en el apartado 102 de la Decisión se hace mención al carácter selectivo de la medida, de forma genérica:

(102) Según se explica con más detalle en la siguiente sección, la Comisión considera que la medida controvertida es selectiva puesto que beneficia únicamente a determinados grupos de empresas que efectúan ciertas inversiones en el extranjero y que este carácter específico del régimen no se justifica por la naturaleza del sistema.

Interesa hacer mención de que dos de las partes intervinientes en el procedimiento adujeron que sólo las empresas de un cierto tamaño y con una solidez financiera pueden beneficiarse de dicho artículo.

Por fin, en el apartado 131 de la Decisión:

“(131) Por consiguiente, la Comisión debe concluir que, sea como fuere, la medida controvertida otorga una ventaja en el momento de la adquisición de participaciones extranjeras”.

4. Justificación de la medida por la lógica del sistema fiscal español

La Decisión menciona hasta siete argumentos para demostrar que la medida no está justificada por la lógica del sistema fiscal. De ellos, el presentado por el gobierno español se basa en el principio de neutralidad, y es el que vamos a desarrollar.

El gobierno español dice que la medida controvertida se justifica por el principio de neutralidad¹¹⁴⁶, que implica que el tratamiento fiscal de una inversión – y por tanto, la amortización fiscal de los activos invertidos – debe ser neutral respecto a los instrumentos utilizados, ya sean éstos una transmisión de activos, una combinación de empresas o una adquisición de participaciones.

Desde este punto de vista, las adquisiciones de participaciones significativas en entidades residentes y no residentes no son comparables, ya que las primeras pueden llevar a la combinación de las empresas adquirentes y adquiridas sin ningún obstáculo jurídico o tributario, en tanto que en las segundas se presentan obstáculos importantes, no sólo fiscales, sino también obstáculos jurídicos derivados de la normativa del país de residencia de la sociedad, lo que tiene como consecuencia que las adquisiciones de participaciones significativas en entidades residentes puedan llevar a la combinación de las empresas adquirentes y de las adquiridas sin ningún

¹¹⁴⁶ Apartado 60 de la Decisión

obstáculo jurídico o tributario – en cuyo caso el fondo de comercio, que afloraría a efectos fiscales a consecuencia de la combinación podría amortizarse –; mientras que el fondo de comercio de las operaciones transfronterizas no puede aflorar al no haber finalizado la armonización a escala comunitaria o, peor incluso, al no existir armonización alguna fuera de la Unión. Por tanto, lo que la norma pretende es *“garantizar la libre circulación de capitales evitando el trato fiscal discriminatorio entre las transacciones con empresas participadas en comparación con las transacciones meramente nacionales”*.

En conclusión, la medida controvertida pretende *“eliminar los obstáculos fiscales que genera el sistema tributario español en la decisión de inversión al penalizar las adquisiciones de participaciones en empresas extranjeras en comparación con las adquisiciones en empresas nacionales”*.

Esta cuestión motivó que respecto de este asunto la Comisión adoptase dos Decisiones. La primera de ellas, respecto de las adquisiciones de participaciones en otros Estados Miembros de la Unión Europea – la Decisión 2011/5/CE – y la segunda de ellas, respecto de las adquisiciones de participaciones en Terceros Estados – la Decisión 2011/282/UE –.

En la primera de ellas, la Comisión¹¹⁴⁷ expone una serie de argumentos para justificar que en el ámbito intracomunitario no existen obstáculos fiscales, ni de ningún otro tipo para realizar una fusión transfronteriza¹¹⁴⁸, ni las autoridades españolas ni

¹¹⁴⁷ Apartado 94 de la Decisión 2011/5/CE

¹¹⁴⁸ Los argumentos que esgrime la Comisión son: *“Desde el 1 de enero de 1992, fecha en la que la Directiva sobre fiscalidad transfronteriza tenía que ser aplicada por los Estados miembros, se han eliminado las barreras fiscales para las combinaciones empresariales transfronterizas. Por lo tanto, se considera que el tratamiento fiscal de combinaciones de empresas está armonizado, ya sea en el contexto de operaciones nacionales o transfronterizas. Por lo que se refiere a los obstáculos que no son de índole fiscal y en especial los obstáculos del derecho de sociedades imputables al Estado de residencia de la participada, la Comisión considera que los obstáculos para las combinaciones de empresas se suprimieron en el mercado común a partir del 8 de octubre de 2004, fecha de entrada en vigor de la Directiva 2001/86/CE del Consejo, de 8 de octubre de 2001, por la que se completa el Estatuto de la Sociedad Anónima Europea en lo que respecta a la implicación de los trabajadores, junto con el Reglamento (CE) no 2157/2001 del Consejo, de 8 de octubre de 2001, por el que se aprueba el Estatuto de la Sociedad Anónima Europea (SE) o, a más tardar, a partir de la fecha de incorporación de la Directiva sobre fusiones transfronterizas. Por lo tanto el tratamiento de la*

tampoco otras treinta partes coadyuvantes identificaron explícitamente ningún obstáculo fiscal existente en el mercado común. Por tanto, la Comisión no admitió esta causa de justificación.

La segunda de ellas es distinta, porque la normativa a analizar se refiere a terceros países. En la Decisión 2011/5/CE, la Comisión mantuvo abierto el procedimiento para permitir que las autoridades proporcionasen información nueva referente a la existencia de obstáculos jurídicos explícitos a las combinaciones transfronterizas de empresas en terceros países. En cuanto a éstos, la Comisión comprobó, a la vista de las alegaciones de las autoridades españolas, si las empresas españolas se enfrentan a un obstáculo jurídico explícito, imputable a un tercer país y no a España, que les impida convertir una filial extranjera en una sucursal, bien entendido que los obstáculos jurídicos han de ser reales – no simples cargas o formalidades administrativas – y venir derivadas de la normativa del país, que impida efectivamente la combinación de negocios cuando se den las condiciones para ello¹¹⁴⁹.

La Comisión, una vez hecho el estudio de una serie de países, concluye que tan sólo dos, India y China¹¹⁵⁰, presentan obstáculos jurídicos explícitos a las combinaciones transfronterizas de empresas. Respecto del resto de los países, en los relacionados en

combinación de empresas desde el punto de vista del derecho de sociedades es, por lo menos a partir del 15 de diciembre de 2007, similar para las operaciones nacionales y las transfronterizas. El preámbulo de la Ley española 3/2009 de 3 de abril de 2009 [59], sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles que incorpora la Directiva sobre derecho de sociedades, confirma este análisis al afirmar que "[...] la práctica española conocía ya fusiones transfronterizas entre sociedades sometidas a leyes de distintos Estados miembros [...]".

¹¹⁴⁹¹¹⁴⁹ Es decir, en síntesis – vid apartado 114 – cabe alegar obstáculos jurídicos cuando estando la sociedad española en posición de imponer una fusión la normativa lo impide. No sería el caso cuando la participación que se posee no permite la adopción de determinadas decisiones.

¹¹⁵⁰ La normativa de estos países excluye expresamente a las empresas no residentes del ámbito de aplicación de las normas sobre combinaciones de empresas, de modo que una empresa española no podría combinar su negocio con una filial india o china controlada.

la Decisión 2011/282/UE no existen obstáculos jurídicos¹¹⁵¹. Generalmente el único requisito es que se haya establecido previamente una sucursal en el país.

Por tanto, la Comisión concluye que respecto de los países en los que existan obstáculos jurídicos explícitos reales – China, India, y en aquellos otros en que pueda demostrarse la existencia de éstos – podrán continuar aplicándose hasta que los bienes estén completamente amortizados.

Por tanto, la Comisión entiende que la medida contenida en el artículo 12.5 del TRLIS constituye una ayuda de Estado selectiva, no justificada por la naturaleza del sistema fiscal español. Dicha ayuda se declara incompatible con el mercado anterior, si bien restringe la eficacia de dicha decisión a las ayudas otorgadas a partir de 21 de diciembre de 2007, pudiendo mantenerse las derivadas de adquisiciones realizadas con anterioridad a esa fecha. La Comisión aprecia así la existencia de confianza legítima, siendo la fecha *a quo* la del inicio del procedimiento de investigación.

B) Sentencia del Tribunal General de 7 de noviembre de 2014. Asunto T-399/11

Las Decisiones anteriores, como más arriba hemos expuesto, fueron recurridas ante el Tribunal General, dando lugar a dos sentencias, ambas de 7 de noviembre de 2014. La Decisión 2011/5/CE dio lugar al asunto T-219/10, y la Decisión 2011/282/UE al asunto T-399/11. En ambas el TG revoca las Decisiones de las que traen causa, basándose en la falta de concreción de la selectividad de la medida litigiosa.

La parte demandante invoca cinco motivos de anulación de la Decisión, el primero de los cuales – error de derecho en la aplicación del requisito de selectividad por la Comisión – es estimado por el TG, no pasando, en consecuencia, al examen del resto de los motivos.

El Tribunal realiza un exhaustivo análisis del requisito de selectividad, citando los criterios establecidos por la jurisprudencia del TJUE para determinar la existencia de ésta. Comienza estableciendo el método de análisis aplicable a la selectividad, lo que

¹¹⁵¹ Los países examinados por la Comisión son: Estados Unidos; México; Brasil; Argentina; Ecuador; Perú y Colombia. España aportó información acerca de otros siete países: Chile; Venezuela; Argelia; Canadá; Australia; Japón y Marruecos.

presupone, en un primer momento, *la identificación y el examen previos del régimen fiscal general o “normal” aplicable en el Estado miembro de que se trate*. A la luz de este régimen fiscal general o “normal” debe apreciarse, en un segundo momento, *el eventual carácter selectivo de la ventaja otorgada por la medida fiscal de que se trate asegurándose de que dicha medida supone una excepción al referido régimen general en la medida en que introduce distinciones entre operadores económicos que, con respecto al objetivo asignado al sistema fiscal de dicho Estado miembro, se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable*. En su caso, en un tercer momento, procederá examinar *si el Estado miembro de que se trate ha logrado demostrar que la medida está justificada por la naturaleza o la estructura del sistema en el que se inscribe*.

El TG pasa revista a algunas de las sentencias del TJUE, concluyendo que resulta necesario para el reconocimiento de la existencia de una ayuda de Estado la *“determinación de una categoría de empresas que sean las únicas favorecidas por la medida en cuestión”*¹¹⁵², ya que el artículo 107 del TFUE dice que la ventaja debe favorecer *“a determinadas empresas o producciones”*.

Ahora bien, ello no se deriva automáticamente de la existencia de una derogación o excepción al régimen fiscal o normal, ya que *“aunque constituya una excepción al régimen fiscal general o «normal», cuando la medida en cuestión sea potencialmente accesible para todas las empresas, no podrá procederse a la comparación habida cuenta del objetivo perseguido por el régimen general o «normal», entre la situación jurídica y fáctica de empresas que puedan beneficiarse de la medida y la de empresas que no puedan hacerlo”*¹¹⁵³. Además de ello, incumbe a la Comisión acreditar que *“una medida introduce distinciones entre empresas que se hallan, a la luz del objetivo perseguido, en una situación fáctica y jurídica comparable”*¹¹⁵⁴.

Para el TG, la Comisión se centra en demostrar que la norma controvertida, el artículo 12.5 del TRLIS, constituye una excepción al sistema común, o marco de

¹¹⁵² Apartado 45 de la sentencia

¹¹⁵³ Apartado 48 de la sentencia

¹¹⁵⁴ Apartado 50 de la sentencia

referencia. Pero no demuestra que sea selectiva. El apartado 54 se refiere al método seguido por la Comisión:

“54. En primer lugar, en la Decisión impugnada, para establecer que la medida controvertida tenía carácter selectivo, la Comisión se basó con carácter principal en la existencia de una excepción en relación con un marco de referencia. En efecto, indicó que el marco de referencia que tomaba en consideración para evaluar el carácter selectivo de la medida controvertida era el «régimen español general del impuesto sobre sociedades y, más concretamente, las normas relativas al tratamiento fiscal del fondo de comercio financiero contenidas en el régimen tributario español» (considerando 118 de la Decisión impugnada). Estimó, como observaciones «preliminares y con carácter subsidiario», que la medida controvertida constituía una excepción al régimen contable español (considerando 121 de la Decisión impugnada). Por otro lado, señaló que la medida controvertida tenía como consecuencia la aplicación a las empresas que tributaban en España y que adquirían participaciones en sociedades establecidas en el extranjero de un trato fiscal diferente del que se aplicaba a las empresas que tributaban en España y que adquirían participaciones en sociedades establecidas en España, a pesar de que estas dos categorías de empresas se encontraban en situaciones comparables (considerandos 122 y 136 de la Decisión impugnada). Basándose en dicha diferencia de trato, la Comisión llegó a la conclusión de que la medida controvertida « [constituía] una excepción al sistema de referencia» (considerando 125 de la Decisión impugnada)”

Sin embargo, esta es sólo una parte del método de análisis, de la cual no se deduce que la medida sea selectiva. Como dice el TG, *“aun suponiendo que se hubiera demostrado la existencia de una excepción al marco de referencia identificado por la Comisión, dicha excepción no permitiría por sí sola afirmar que la medida controvertida favorece a «determinadas empresas o producciones» en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, puesto que esta medida es, a priori, accesible para cualquier empresa”*.

Los argumentos que da la Comisión en apoyo de selectividad de la medida son cuatro, los cuales rebate uno a uno el TG.

El primero de ellos se refiere a que la medida controvertida se aplica a todas las adquisiciones de participaciones en sociedades extranjeras iguales o superiores al 5% y que se posean durante un período mínimo de un año, sin que pueda deducirse de aquí que se dirige a ninguna categoría particular de empresas o de producciones, sino

a una categoría de operaciones económicas. El requisito del 5% no implica ningún tipo de reserva que pueda dar lugar a selectividad, al no existir ningún umbral mínimo que pudiera excluir de facto a las empresas con menos recursos económicos. Por tanto, según el TG, la medida controvertida no excluye de sus ventajas, a priori, a ninguna categoría de empresas.

En segundo lugar, para la Comisión “*la medida controvertida [era] selectiva puesto que [beneficiaba] únicamente a determinados grupos de empresas que [efectúan] ciertas inversiones en el extranjero*”¹¹⁵⁵, alegando que “*una medida que sólo beneficia a las empresas que satisfacían los requisitos a los que estaba supeditada su concesión era selectiva de iure, sin que fuera necesario asegurarse de que, por sus efectos, únicamente pudiera suponer una ventaja con respecto a determinadas empresas o producciones*”.

No obstante, para el TG este otro motivo de la Decisión impugnada tampoco permite demostrar que la medida controvertida tenga carácter selectivo. Al respecto esgrime tres motivos¹¹⁵⁶.

Por un lado, según la jurisprudencia del TJUE, la existencia de ayuda debe determinarse sobre la base de los efectos de la medida controvertida, y en particular por ser selectiva¹¹⁵⁷, de modo que si el efecto de la medida no es otorgar una ventaja a determinadas empresas, no cabe hablar de selectividad.

¹¹⁵⁵ Apartado 102 de la Decisión

¹¹⁵⁶ Apartados 69 - 72

¹¹⁵⁷ Así, en el apartado 69 el TG hace referencia a la teoría de los efectos: “*En efecto, según reiterada jurisprudencia, el artículo 107 TFUE, apartado 1, establece una distinción entre las intervenciones estatales en función de sus efectos (sentencias del Tribunal de Justicia de 2 de julio de 1974, Italia/Comisión, 173/73, Rec. p. 709, apartado 27, y de 29 de abril de 2004, Países Bajos/Comisión, C-159/01, Rec. p. I-4461, apartado 51). Por lo tanto, debe determinarse sobre la base de los efectos de la medida controvertida si ésta constituye una ayuda de Estado, en particular, por ser selectiva. (véase, en este sentido, la sentencia Comisión y España/Government of Gibraltar y Reino Unido, citada en el apartado 33 supra, apartados 87 y 88)*”.

Además de ello, el TG, citando el asunto 3M¹¹⁵⁸, dice que no es correcto afirmar que el hecho de que sólo pudieran beneficiarse de la medida controvertida en el asunto que dio lugar a esta sentencia los contribuyentes que reunían los requisitos de aplicación de dicha medida no confería por sí mismo a ésta carácter selectivo. Sin embargo, dice el TG¹¹⁵⁹, que el enfoque propuesto por la Comisión podría conducir a que se declare que tiene carácter selectivo *“cualquier medida fiscal cuyo disfrute esté supeditado al cumplimiento de determinados requisitos, aun cuando las empresas beneficiarias no compartan ninguna característica propia que permita distinguirlas de las demás empresas aparte del hecho de que podrían satisfacer los requisitos a los que se supedita la aplicación de la medida”*.

Por último, de la sentencia del asunto Gibraltar el TG dice que, conforme a la jurisprudencia del TJUE, no toda diferencia fiscal implica la existencia de una ayuda y que, para que pueda considerarse que una diferencia fiscal constituye una ayuda, es necesario poder identificar una categoría particular de empresas que puedan distinguirse de las demás por sus características específicas.

En tercer lugar, el TG cuestiona uno de los argumentos de la Comisión, que trae a colación la sentencia del TJUE del asunto C-501/00, España – Comisión, que se refería al artículo 37 de la Ley 43/1995 – que más arriba hemos visto – titulado “deducción por actividades de exportación”. En la Decisión, la Comisión dice que dicha medida también se calificó por parte de las autoridades españolas como general, por estar potencialmente abierta a toda empresa domiciliada en España. No obstante, el Tribunal consideró que la deducción fiscal podría “beneficiar a una categoría de empresas, a saber, aquellas que realizan actividades de exportación y efectúan determinadas inversiones contempladas en las medidas controvertidas”. En la Decisión, la Comisión considera que también en el presente asunto la medida

¹¹⁵⁸ Sentencia de 29 de marzo de 2012, As. C-417/10, 3M Italia: “42. El hecho de que sólo puedan beneficiarse de dicha medida los contribuyentes que reúnan esos requisitos no confiere por sí mismo a ésta carácter selectivo. Procede indicar que las personas que no pueden acceder a la citada medida no se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable a la de los mencionados contribuyentes respecto del objetivo perseguido por el legislador nacional, que es garantizar que se respete el principio del plazo razonable”

¹¹⁵⁹ Apartado 72 de la sentencia

controvertida pretende favorecer la exportación de capital desde España, para reforzar la posición de las empresas españolas en el extranjero, mejorando así la competitividad de los beneficiarios del régimen.

La medida, además, entiende la Comisión que no cabe justificarla por la naturaleza o la estructura del sistema. En aquella sentencia, el TJUE estableció que no cabía justificar las medidas basándose en que tienen por objeto favorecer los intercambios internacionales, dado que este objetivo no se corresponde con la lógica global del sistema fiscal, ni pueden eludir la calificación de ayuda, con arreglo a la teoría de los efectos. En este asunto, la Comisión señala que *“las autoridades españolas simplemente han declarado que la medida controvertida tiene por objeto fomentar el comercio internacional y la consolidación de empresas, sin demostrar que dicha medida esté justificada por la lógica del sistema. Habida cuenta de lo anterior, a la Comisión confirma su análisis de que la medida controvertida es selectiva”*.

El TG refuta este argumento, ya que confunde entre el requisito de selectividad – que sólo exige que las medidas afecten de forma diferente a las empresas que están en la misma situación en el mismo Estado Miembro – y el requisito de perjudicar los intercambios comerciales intracomunitarios, en el cual sí se tienen en cuenta las empresas de otros Estados Miembros. Los apartados 75 y 76 se expresan como sigue:

“75. Así, mientras que la apreciación del requisito relativo a los efectos sobre los intercambios comerciales entre Estados miembros, enunciado en el artículo 107 TFUE, apartado 1, exige examinar si se favorece a las empresas o producciones de un Estado miembro en relación con las empresas o producciones de otros Estados miembros, el requisito de selectividad, enunciado en el mismo apartado de este artículo, sólo puede apreciarse con relación a un único Estado miembro y sólo resulta de un análisis de la diferencia de trato entre las empresas o producciones de ese Estado (véase, en este sentido, la sentencia del Tribunal de Justicia de 11 de noviembre de 2004, España/Comisión, C-73/03, no publicada en la Recopilación, apartado 28).

76. Por tanto, el hecho de que una medida favorezca a las empresas que tributan en un Estado miembro en relación con las empresas que tributan en los demás Estados miembros, en particular, porque facilita las adquisiciones, por empresas establecidas en ese Estado miembro, de participaciones, en el capital de empresas establecidas en el extranjero, carece de relevancia a efectos de examen del criterio de selectividad”.

De lo anterior, el TG concluye que *“la relación entre exportación de capital y exportación de bienes [...] suponiendo que exista, permitiría constatar que la medida controvertida afecta a la competencia y a los intercambios comerciales pero no que tiene carácter selectivo, aspecto que debe ser apreciado a nivel nacional”*.

Por último, en cuarto lugar, el TG rechaza un argumento de la Comisión, que argumenta el paralelismo de las sentencias relativas a la exportación¹¹⁶⁰, que sientan el criterio del TJUE, con la presente sentencia. Para el TG, existe una diferencia esencial, ya que *“la categoría de empresas beneficiarias que permitía concluir que la medida era selectiva estaba constituida por las empresas exportadoras”*. Ahora bien, dice el TG¹¹⁶¹, *“es necesario tener en cuenta que la categoría de las empresas exportadoras, aunque sea extremadamente amplia, como ocurre, por ejemplo, con la categoría de las empresas que producen bienes corporales (véase el apartado 41 supra), agrupa a empresas que pueden distinguirse por características comunes relacionadas con su actividad de exportación”*.

Por tanto, para el TG, la jurisprudencia anterior, referida a las empresas que se dedican a la exportación, *“no permite pues concluir que los tribunales de la Unión hayan admitido que una medida fiscal pueda calificarse de selectiva sin que se haya identificado una categoría particular de empresas o de producciones que puedan distinguirse por características específicas”*. Es decir, para el TG, en las sentencias citadas existía un sector, el sector exportador, cuyas empresas se beneficiaban de las medidas litigiosas, y que estaba claramente delimitado como beneficiario de aquéllas. Pero continúa el TG, ahora ya respecto de la sentencia España – Comisión, antes citada:

86. Esta interpretación no se ve desvirtuada por la argumentación de la Comisión basada en que, en el asunto que dio lugar a la sentencia de 15 de julio de 2004, España/Comisión, apartado 78 supra, la ventaja fiscal controvertida se refería, en particular, a la adquisición de participaciones en sociedades extranjeras. En efecto, para poder beneficiarse de la ventaja controvertida, las empresas debían adquirir

¹¹⁶⁰ Nos referimos a las sentencias Comisión – Francia As. 6/69 y 11/69; Grecia – Comisión As. 57/86, y la ya mencionada España – Comisión, As. C-501/00.

¹¹⁶¹ Apartado 84 de la sentencia

participaciones en sociedades directamente relacionadas con la actividad de exportación de bienes o servicios. Además, el ámbito de aplicación de la medida considerada selectiva por el Tribunal de Justicia en ese asunto no se limitaba a tales adquisiciones de participaciones, sino que incluía igualmente otras actividades de exportación: la creación de sucursales o establecimientos permanentes en el extranjero, la constitución de filiales directamente relacionadas con la actividad exportadora de bienes y servicios, y los gastos de propaganda y publicidad para lanzamiento de productos, de apertura y prospección de mercados en el extranjero y de concurrencia a ferias, exposiciones y otras manifestaciones análogas. En consecuencia, la ventaja que suponía la medida controvertida en el asunto en el que se dictó dicha sentencia, al contrario de lo que sucede, a priori, en el presente asunto, se reservaba a determinadas empresas, a saber, aquellas que realizaban actividades de exportación.

Por tanto, el TG concluye que, por todas las razones anteriormente expuestas, la Comisión no demuestra que la medida controvertida sea selectiva.

En conclusión, el TG anula ambas Decisiones de la Comisión, declarando la inexistencia de ayuda.

Evaluación de la medida

Procede, por último, hacer una evaluación del artículo 12.5 del TRLIS, a la vista de la metodología desarrollada en los capítulos anteriores.

1. Sistema de referencia y derogación de la norma

El planteamiento inicial de la Comisión es correcto, ya que lo primero que ha de verse es cuál es el sistema de referencia donde encuadrar la medida. Partiendo de la base – que no discutimos – de que el artículo 12.5 es una norma especial, habrá de ver cuál es el régimen común en el que se encuadra.

Para la Comisión¹¹⁶², el sistema de referencia adecuado es “*el régimen español del impuesto sobre sociedades y, más concretamente, las normas relativas al tratamiento fiscal del fondo de comercio financiero contenidas en el sistema tributario español*”. En mi opinión, este planteamiento es correcto: el benchmark ha de ser el sistema común de referencia relativo al tratamiento fiscal del fondo de comercio financiero.

¹¹⁶² Apartados 109 y 118 de la Decisión

Ahora bien, la Comisión distingue entre una normativa contable y una normativa fiscal, como si entre ellas no existiese imbricación alguna. Así, en el apartado 121, dice que *“la Comisión señala que la medida controvertida constituye una excepción al régimen contable español”*, y, por otro lado, en el apartado 122, que *“dada la naturaleza fiscal de la medida controvertida, la existencia de una excepción debe evaluarse en comparación con el sistema fiscal de referencia y no meramente sobre una base contable”*. En mi opinión, estas afirmaciones, en sede de impuesto sobre sociedades, son erróneas y contradictorias: por un lado, la medida fiscal constituye una excepción al régimen contable – lo que debe entenderse en el sentido de que el tratamiento contable y el fiscal de la amortización del fondo de comercio financiero son diferentes, dado que no es imaginable que el régimen fiscal derogue en este punto lo establecido por la normativa contable –; pero, por otro lado, aunque exista una excepción, ésta no ha de evaluarse *meramente* sobre una base contable; la evaluación ha de hacerse sobre una base fiscal. Es decir, a pesar de que el tratamiento fiscal difiere del contable – y en este sentido introduce una excepción, como afirma la Comisión – dicha excepción no ha de tenerse en cuenta, porque el sistema de referencia no puede ser el contable, sino el fiscal.

De acuerdo con lo anterior, corresponderá entonces ver cuáles son las normas fiscales que se refieren al fondo de comercio. Pero esto no lo hace la Comisión, la cual confunde, en mi opinión, entre el fondo de comercio financiero y el fondo de comercio no financiero. Es decir, una vez que dice (sic) que el sistema de referencia es *“el régimen español del impuesto sobre sociedades y, más concretamente, las normas relativas al tratamiento fiscal del fondo de comercio financiero contenidas en el sistema tributario español”*, no menciona la normativa del fondo de comercio financiero, sino que se remite a las normas del fondo de comercio no financiero. En concreto, cita los artículos 11.4; 12.3; 21 y 22 del TRLIS, que en mi opinión no tienen relación directa y estrecha con el asunto¹¹⁶³.

¹¹⁶³ Apartado 31 de la Decisión. El primero de ellos se refiere a la amortización de los activos intangibles con un período de vida limitada, lo que no es aplicable al fondo de comercio, que contablemente no es objeto de contabilización, como hemos dicho, sino a los activos inmateriales (patentes, marcas...) para los que establece un período de amortización de diez años. El segundo de ellos se refiere a las dotaciones por deterioro de la cartera de valores, cuyo cálculo se establece por

Por tanto, en mi opinión ha de establecerse una distinción. Las normas fiscales que se refieren al fondo de comercio son, por lo que se refiere al fondo de comercio no financiero, los artículos 12.6 y 89.3 del TRLIS¹¹⁶⁴, de donde cabe concluir que, bajo determinadas condiciones, la norma fiscal admite la deducibilidad de la amortización del fondo de comercio en un porcentaje máximo del 5%, sin que exista período máximo de amortización.

En cuanto a las normas fiscales relativas al fondo de comercio financiero, la norma de referencia sería, conforme al artículo 10.3 del TRLIS¹¹⁶⁵ la norma contable, ya que ésta es norma fiscal – en la medida que determina el rendimiento – en sede del impuesto sobre sociedades. Esta norma fiscal no prevé la contabilización separada del fondo de comercio financiero, ni por tanto su amortización, tanto si la adquisición es a entidades residentes como si es a no residentes. En mi opinión éste sería el

comparación entre el coste de la participación y el valor de los fondos propios, teniendo como límite la diferencia entre los fondos propios al principio y al final del ejercicio. Por último, los artículos 21 y 22 se refieren a las condiciones bajo las cuales los dividendos o participaciones en beneficios, así como las rentas obtenidas a través de un establecimiento permanente, estén exentas del pago del impuesto. En mi opinión, ninguno de estos artículos formaría parte del benchmark relativo al tratamiento fiscal del fondo de comercio financiero, aunque tengan relación indirecta con éste.

¹¹⁶⁴ La Comisión también se refiere, en el apartado 31, a los artículos 11.4; 12.3; 21 y 22 del TRLIS, que en mi opinión no tiene relación directa y estrecha con el asunto. El primero de ellos se refiere a la amortización de los activos intangibles con un período de vida limitada, lo que no es aplicable al fondo de comercio, que contablemente no es objeto de contabilización, como hemos dicho, sino a los activos inmateriales (patentes, marcas...) para los que establece un período de amortización de diez años. El segundo de ellos se refiere a las dotaciones por deterioro de la cartera de valores, cuyo cálculo se establece por comparación entre el coste de la participación y el valor de los fondos propios, teniendo como límite la diferencia entre los fondos propios al principio y al final del ejercicio. Por último, los artículos 21 y 22 se refieren a las condiciones bajo las cuales los dividendos o participaciones en beneficios, así como las rentas obtenidas a través de un establecimiento permanente, estén exentas del pago del impuesto. En mi opinión, ninguno de estos artículos formaría parte del benchmark relativo al tratamiento fiscal del fondo de comercio, aunque tengan relación indirecta con éste.

¹¹⁶⁵ El artículo 10.3 del TRLIS, referente al concepto y determinación de la base imponible, establece que “3. En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas”. Es decir, es de aplicación directa para determinar la base imponible la norma de valoración 9ª del PGC, que no establece la contabilización separada del fondo de comercio derivado de una adquisición, ni por tanto su amortización.

benchmark, o sistema de referencia: la norma contable, que tiene eficacia fiscal, por la que se regula el tratamiento del fondo de comercio financiero, y que impide su amortización. Al no existir previsión normativa fiscal en contra, esta norma es la que determinaría el tratamiento fiscal general del fondo de comercio financiero en el impuesto sobre sociedades.

La Comisión, sin embargo, no toma este sistema de referencia, sino el régimen del fondo de comercio no financiero, pretendiendo entonces establecer la derogación del artículo 12.5 del TRLIS con referencia a aquél. Así, el apartado 124 de la Decisión concluye: *“Así pues, al permitir que el fondo de comercio financiero, que es el fondo de comercio que se habría contabilizado si las empresas se hubieran combinado, surja por separado incluso sin que exista una combinación de empresas, la medida controvertida constituye una excepción al sistema de referencia”*. Como vemos, la Comisión identifica el fondo de comercio financiero y el fondo de comercio no financiero, que tienen normativas diferentes, cuando en lo único que cabe identificarlos es, en su caso, en su importe.

En mi opinión, el artículo 12.5 del TRLIS establece, indudablemente, una excepción al sistema general. Pero la establece porque la norma general, aplicable a todas las adquisiciones de participaciones – todas, las relativas a entidades residentes como las relativas a entidades no residentes – no permite la amortización del fondo de comercio financiero. La excepción está precisamente en que el artículo 12.5 TRLIS admite como gasto deducible anual hasta un 5% de su importe – lo que podríamos denominar “amortización fiscal” –, para determinadas adquisiciones, que más arriba se han señalado.

En ambos casos se llegaría a la misma conclusión, pero el benchmark no es, a mi juicio el mismo. De hecho, según el razonamiento de la Comisión, si la norma fiscal – el artículo 12.5 TRLIS – no restringiera las adquisiciones a las efectuadas en entidades no residentes, y las abriera a entidades residentes también, eliminando el requisito del 5%, no cabría hablar de ventaja, mientras que con el razonamiento de la Comisión seguiría existiendo ventaja, y probablemente más acentuada, a juicio de

ésta¹¹⁶⁶.

2. Ventaja

La norma establece, indudablemente, una ventaja, ya que existe una derogación del benchmark, y el resultado es una menor cuota tributaria, en este caso. Por tanto, es correcto que, como dice el apartado 126 de la Decisión, *“la ventaja consiste en una reducción fiscal del gravamen al que las empresas habrían estado sujetas en caso contrario”*. El importe exacto de la ventaja lo cuantifica la Comisión en el apartado 127, como el valor actualizado neto de la reducción de la carga fiscal otorgada por la amortización deducible durante el período completo de amortización tras la adquisición.

3. Selectividad

La referencia a la selectividad es, probablemente, el aspecto más conflictivo de este asunto. De la lectura de la Decisión se llega a la conclusión que la Comisión no motiva adecuadamente la selectividad, ni establece claramente cuáles son los beneficiarios de la medida, para ser determinada selectiva. El TG, por su parte, anula precisamente la Decisión – las Decisiones, más exactamente – no por no ser selectivas, sino precisamente por no motivar adecuadamente la selectividad.

En mi opinión, ante todo ha de partirse de establecer cuál es el objetivo del artículo 12.5 TRLIS, al objeto de poder efectuar el análisis de comparabilidad.

El objetivo de la medida, según las autoridades españolas, es preservar la neutralidad fiscal de las inversiones, de forma que las decisiones de inversión no se vean

¹¹⁶⁶ Esta presunción la deduzco de la frase de la Comisión del apartado 124 de la Decisión, en que dice: *“según la medida controvertida, no es necesario ni el control ni la combinación de las dos empresas. Basta con la simple adquisición de una participación mínima de un 5% en una empresa extranjera...”*. Con lo que, de suprimirse el 5%, y poder amortizarse fiscalmente en cualquier situación el fondo de comercio financiero, los argumentos de la Comisión serían que seguirían constituyendo una excepción al régimen que exige la combinación de negocios para amortizar el fondo de comercio. Pero entonces la norma fiscal, según nuestro razonamiento, no introduciría una derogación – ya que sería el art. 12.5, ahora generalizado, la norma de referencia, y no la resultante del criterio contable adoptado por la norma fiscal por obra del art. 10.3 del TRLIS – por lo que no cabría hablar de derogación, ni de excepción, ni por tanto de ventaja.

afectadas por los eventuales obstáculos que pudieran existir en las normativas extranjeras que impidan, en su caso, efectuar combinaciones de negocios. Por tanto lo que se pretende es favorecer la inversión exterior, que puede frustrarse por la existencia de obstáculos a las combinaciones de negocios, suponiendo que éstos realmente existan. Este razonamiento nos llevaría entonces a la conclusión de que todas las empresas están potencialmente en condiciones de realizar combinaciones de negocio en el extranjero, y por tanto, todas ellas estarían, cara al objetivo, en igualdad de condiciones jurídicas y fácticas.

Ahora bien, las autoridades españolas, en base a este argumento, lo que aducen es que la medida del artículo 12.5 TRLIS no vendría sino a facilitar una situación potencialmente accesible a todas las empresas, y por ello general. Sin embargo, en mi opinión, lo que habría que ver es si realmente todas las empresas están en condiciones de poder efectuar una combinación de negocios en el extranjero. La respuesta es, sin duda, que no. Es decir – abstracción hecha de las consideraciones acerca de la exportación – si la norma examinada lo que pretende es que no se frustre la posibilidad de llevar a cabo combinaciones de negocio en el extranjero, la respuesta sería que la norma es selectiva, porque no todas las empresas están en condiciones de llevarlas a cabo.

Sin embargo, en mi opinión el artículo 12.5 TRLIS no es un simple sustitutivo de las situaciones en las que existen dificultades para llevar a cabo una combinación de negocios, ya que las dificultades pueden existir, sin duda – de hecho los casos de China e India reconocidos por la Comisión así lo aseveran –. El objetivo de la norma parece ser, más bien, favorecer la penetración empresarial en los mercados exteriores a través de la toma de participaciones significativas en empresas no residentes¹¹⁶⁷, y

¹¹⁶⁷ Es cierto que puede argumentarse que cabe también la inversión con fines simplemente especulativos, pero del contenido del artículo no parece deducirse que sea éste el objetivo buscado. Por un lado, la limitación del 5% del capital o de los fondos propios es una verdadera barrera, dado que la inversión especulativa se canalizará generalmente a través del mercado de capitales, donde las normas sobre capitalización bursátil exigen una importante cuantía de recursos propios, de forma que en la práctica esta modalidad devendría imposible; por otro lado, el requisito de permanencia de un año que debe tenerse la participación. Adviértase de que es desde un año antes de que la entidad reparta beneficios, o si fuera menor el tiempo, habría de completarse dicho año mediante la tenencia interrumpida de la participación con posterioridad. La redacción de este requisito pretende, por tanto,

ello con independencia de que existan dificultades para llevar a cabo una combinación de negocios¹¹⁶⁸.

Como hemos dicho anteriormente, el sistema de referencia, en mi opinión, no está constituido por las normas del fondo de comercio no financiero – que son las que emplea la Comisión –, sino precisamente al revés, por las normas del fondo de comercio financiero. Por tanto, lo que habrá de compararse no son las empresas que pueden llevar a cabo combinaciones de negocios en el extranjero y el resto de las empresas. Lo que habrá que comparar son, en términos de la penetración en los mercados exteriores, a través de la adquisición de participaciones significativas, si todas las empresas están en las mismas condiciones fácticas y jurídicas.

La respuesta, en mi opinión, es que no. A este respecto nos remitimos a los argumentos que dimos en un capítulo anterior, al hablar de la selectividad en las medidas a la exportación. En mi opinión, la norma es selectiva de facto, ya que en las empresas en las que está pensando son indiscutiblemente las empresas que quieren abrir mercados en el extranjero, para lo cual se le facilita la inversión, sencillamente permitiendo que paguen un precio más alto por la participación, dado que el sobreprecio se verá parcialmente compensado por la amortización del fondo de comercio financiero, que a lo largo de veinte años se habrá amortizado en su totalidad. El artículo 12.5 TRLIS, por tanto, lo que hace es interferir en los intercambios de acciones, favoreciendo a las empresas que se acogen a ellos.

Por tanto, la medida es selectiva, porque se dirige al sector exportador, y sólo a éste – aunque se argumente que potencialmente está al alcance de cualquier empresa –. Es verdad, potencialmente lo está – ya que la norma no veta su alcance – pero realmente el artículo se dirige a las empresas que tratan de captar mercados exteriores, por lo que en la práctica no se dirige a las empresas no involucradas en abrir mercados exteriores.

evitar que la deducción sirva para favorecer la rentabilidad de la inversión inmobiliaria sin finalidad de control de la actividad.

¹¹⁶⁸ Ya que ésta no tiene que ser necesariamente la finalidad de la toma de participación, pudiéndose simplemente tener la mayoría del capital, y por tanto el dominio de la empresa.

Este argumento no se contradice con el fallo del TG, que en los apartados 82 y siguientes de la sentencia – especialmente en el 86 – reafirma la jurisprudencia del TJUE acerca de las actividades de exportación. En el apartado 85, tras haber citado las tres sentencias referentes a la exportación, más arriba mencionadas, dice que esta jurisprudencia no permite concluir *“que los tribunales de la Unión hayan admitido que una medida fiscal pueda calificarse de selectiva sin que se haya identificado una categoría particular de empresas o de producciones que puedan distinguirse por características específicas”*. Lo que es lógico, ya que no puede presumirse de la simple existencia de ventaja.

Pero aún hay más, a mi entender, el apartado 86 de la sentencia – que más arriba hemos recogido –, refiriéndose a la sentencia C-501/00, España – Comisión – asunto deducción a la exportación – dice que *“la ventaja fiscal se refería, en particular, a la adquisición de participaciones en sociedades extranjeras. En efecto para poder beneficiarse de la ventaja controvertida, las empresa debían adquirir participaciones en sociedades directamente relacionadas con la actividad de exportación de bienes o servicios”*.

Este supuesto tiene identidad de razón con el caso que nos ocupa. En el asunto citado, uno de los supuestos que habilitaba la deducción era¹¹⁶⁹ *“el 25 por ciento del importe de las inversiones que efectivamente se realicen en [...] la adquisición de participaciones de sociedades extranjeras o constitución de filiales directamente relacionadas con la actividad exportadora...”*. El TG trata de abundar en que la deducción por actividad exportadora tenía más supuestos – de hecho, es así, ya que abarcaba un amplio elenco de actividades en el exterior – pero, como vemos, entre ellos estaba la inversión en empresas extranjeras, como en el caso del art. 12.5 TRLIS. Sin embargo, el TG concluye que *“En consecuencia, la ventaja que suponía la medida controvertida en el asunto en el que se dictó dicha sentencia, al contrario de lo que sucede, a priori, en el presente asunto, se reservaba a determinadas empresas, a saber, aquellas que realizaban actividades de exportación”*.

La expresión *“al contrario de lo que sucede, a priori, en el presente asunto”* puede

¹¹⁶⁹ Artículo 37.1.a) del TRLIS

parecer que descarta la conclusión que sostenemos. Sin embargo, una lectura atenta de la sentencia nos puede llevar a la conclusión contraria. La clave está en la expresión *a priori*, sin la cual el TG estaría afirmando rotundamente que el artículo 12.5 TRLIS no se aplicaría en ningún caso a la actividad exportadora, pero con la cual el TG no se pronuncia más que con los datos que tiene a su alcance. En efecto, en la sentencia – que, como más arriba hemos detallado – se centra en la selectividad, pese a todos los argumentos esgrimidos por el TG, la conclusión no es que la medida sea no selectiva, sino que la Comisión no ha probado que lo sea. En efecto, la Comisión – en ello coincidimos con el TG – ha planteado la existencia de una derogación normativa, que se traduce en una ventaja, y ha dado por hecho que si existe una ventaja ello necesariamente lleva consigo la existencia de un beneficiario. Es cierto que la Comisión no olvida en absoluto hablar de selectividad. Sin embargo, ha de reconocerse que el tratamiento de la selectividad es vago y poco profundo.

Por tanto, la interpretación de la frase anterior (*“al contrario de lo que sucede, a priori, en el presente asunto”*), en mi opinión es que el TG no quiere pronunciarse acerca de la similitud entre ambas sentencias, dado que la Comisión no ha hablado de que el artículo 12.5 TRLIS se refiera a éste, y *a priori*, es decir, en principio, no tiene elementos de juicio otorgados por la Comisión.

Por tanto, en conclusión, en mi opinión la medida es selectiva, porque se reserva al sector exportador, tratando de incentivar las compras de participaciones en empresas extranjeras, y reduciendo así, mediante el incentivo fiscal, el coste efectivo de adquisición de la participación, distorsionando de esta forma la competencia. La interpretación de la Comisión, con ser vaga y dispersa, deja entrever que quiere determinar el beneficiario efectivo, que serían las empresas exportadoras. Sin embargo, no acierta en la exposición de sus argumentos, y no determina con claridad quiénes son los beneficiarios reales de la medida. Esta circunstancia la aprovecha el TG, cuya sentencia, con rigor, pero con gran sutileza, anula la Decisión por los defectos que contiene la Decisión de la Comisión – es decir, que no demuestra la existencia de selectividad – pero no se pronuncia acerca de que la medida no sea selectiva, lo que deja entrever que en el fondo, de haber podido argumentar más coherentemente la Comisión, la medida pudiera haberse considerado selectiva.

Por último, ha de mencionarse la posibilidad de que la selectividad esté justificada por la naturaleza del sistema fiscal o del esquema fiscal. Toda vez que estamos hablando de una medida que trata de fomentar la exportación, objetivo prohibido en el TFUE, no tiene sentido hablar de justificación de la medida selectiva. No son tampoco admisibles los argumentos de neutralidad a que se refieren las autoridades españolas, ya que el argumento en que se basaban – la existencia de dificultades en las adquisiciones transfronterizas de empresas – no ha sido demostrado por las autoridades españolas, salvo en los casos de India y China. De todos modos, la neutralidad ha de contemplarse, no en relación con las combinaciones de empresas, sino con las adquisiciones de participaciones en empresas no residentes. La norma controvertida no pretende restaurar la neutralidad respecto de las adquisiciones de participaciones interiores. Al contrario, lo que hace la norma es romper la neutralidad que existía antes de la introducción de la norma. Por tanto, no cabe justificación por la naturaleza del sistema.

CONCLUSIONES GENERALES

CAPITULO I

PRIMERA. La normativa sobre ayudas de Estado establece un límite a la competencia exclusiva de los Estados miembros en el ámbito de la imposición directa, constituyendo así una forma de armonización fiscal negativa utilizada por la Comisión, que no invade las competencias de aquéllos, sino que limita la libertad de diseño del sistema tributario.

SEGUNDA. Ni la Comisión ni la jurisprudencia del TJUE han dado una definición del concepto de ayuda de Estado, sino que han perfilado un concepto amplio de ésta a través de los elementos que la componen – que establece el artículo 107.1 TFUE –, teniendo en cuenta el rasgo de objetividad de la ayuda de Estado.

Así, el concepto de ayuda de Estado se sustenta sobre tres partes integrantes:

- a) por un lado, los requisitos establecidos en el citado artículo 107.1 TFUE: ha de tratarse de una medida estatal o financiada con fondos estatales; que otorgue a la empresa destinataria una ventaja; que esta ventaja sea selectiva, y que dicha medida distorsione o amenace con distorsionar la competencia y alterar los intercambios, reforzando la posición competitiva de la empresa.
- b) segundo, ha de ser objetiva, en el sentido de que las medidas que cumplan estos requisitos se considerarán ayudas de Estado, con independencia de sus causas o motivaciones, y de la forma que adopten.
- c) por último, han de ser declaradas como tales por la Comisión, con arreglo a un procedimiento específico que depende del tipo de ayuda – notificada, existente o abusiva –, y en el que la Comisión tiene una amplia potestad discrecional.

Las medidas que cumplen tales requisitos están prohibidas, y han de ser expulsadas del ordenamiento jurídico, restituyendo el enriquecimiento injusto que haya obtenido el destinatario, salvo que la Comisión, cuya competencia es exclusiva en este ámbito, declare la compatibilidad con el TFUE en base al artículo 107, apartados 2 y 3 de este Tratado.

TERCERA. Las ayudas de Estado de carácter fiscal – técnicamente denominadas medidas fiscales selectivas – iniciaron su andadura en 1997, de la mano del Código de Conducta para la fiscalidad de las empresas, a raíz del cual la Comisión examinó una serie de medidas fiscales *perniciosas*, al objeto de evaluar si, además de esta característica, las medidas eran constitutivas de ayudas de Estado, dado que el Código de Conducta no tiene fuerza ejecutiva y sí el artículo 107.1 TFUE.

CUARTA. Entendemos por ayuda de Estado fiscal cualquier medida instrumentada a través de disposiciones de naturaleza tributaria, tanto materiales como formales, que reúne los requisitos establecidos por el artículo 107.1 TFUE. Las medidas fiscales selectivas participan de las características generales de las ayudas de Estado, si bien son los requisitos de ventaja y de selectividad los que las caracterizan, frente a las ayudas de Estado generales.

CAPITULO II

PRIMERA. En sede de medidas fiscales selectivas, la ventaja es un concepto objetivo que se produce cuando una medida fiscal deroga o establece una excepción respecto al régimen general, consecuencia de la cual produce un beneficio al destinatario. Sintéticamente, por tanto, podemos decir que Ventaja = Derogación + Beneficio

SEGUNDA. El análisis del beneficio implica en mi opinión dos cuestiones. La primera, determinar los conceptos que la integran; la segunda, establecer la evaluación de éste.

1. En cuanto al primer aspecto, la jurisprudencia consolidada sobre ayudas de Estado considera que en el concepto de ayuda de Estado confluyen elementos directamente positivos, que se traducen en un incremento de ingresos, como en el caso de las subvenciones, y elementos indirectamente positivos, como una reducción o liberación de gastos (que tienen un efecto equivalente).

En sede de medidas fiscales selectivas, la *Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas* (en adelante la Comunicación de la Comisión de 1998) considera que sólo existe ayuda de Estado fiscal cuando se produce una reducción de cargas impositivas.

Sin embargo, en mi opinión, el efecto de una medida fiscal selectiva no se limita sólo a este aspecto, sino que puede ser doble: por un lado, puede producir una reducción de cargas fiscales, como dice la Comisión; pero, por otra, puede asimismo producir un incremento de rentas reales al destinatario directo o indirecto, como hemos demostrado que reiteradamente se pronuncia la jurisprudencia.

Por tanto, podemos concluir que una medida tributaria otorga una ventaja cuando produce un incremento de renta real para la empresa, ya sea reduciendo las cargas y obligaciones – tributarias y no tributarias – ya sea incrementando directa o indirectamente los ingresos, o produciendo una mejora en la posición económica o financiera, o un enriquecimiento del beneficiario.

2. La segunda cuestión es establecer la evaluación del beneficio, a cuyo efecto proponemos tres métodos.

En el primero de ellos, el criterio del operador privado (por extensión), la doctrina ha establecido que no tiene razón de ser en sede de ayudas de Estado fiscales, dado que los tributos son manifestación de la soberanía estatal. Sin embargo, la jurisprudencia

del TJUE ha empleado este criterio, como hemos expuesto en las sentencias Magefesa, Ecotrade y EDF.

El segundo método que exponemos es el que hemos denominado estático-comparativo, que consiste en comparar las situaciones inicial (antes de la medida) y final (después de la medida), y concluir la existencia de ventaja como consecuencia de aquélla si existe una mejora en la situación económica, lo que ha sido defendido por la jurisprudencia del TJUE y algunos Abogados Generales. La redacción del apartado 41 de la sentencia de 8 de noviembre de 2001, C-143/99, Adria – Wien, aparentemente veta este método. Sin embargo, examinados los antecedentes del citado apartado podemos, en mi opinión, llegar a una interpretación sistemática que conjugue dicho método con la restricción del apartado 41 de la sentencia citada.

El tercer método consiste en el análisis de las consecuencias económicas de la medida, al objeto de determinar si el efecto final sobre la empresa destinataria es o no inequívocamente positivo. Para ello ha de realizarse un análisis microeconómico de la medida, precisando los supuestos de partida, y estableciendo bajo qué condiciones los resultados son admisibles.

TERCERA. El segundo elemento de la ventaja es el concepto de excepción o derogación, cuyo antecedente es el concepto de gasto fiscal (*tax expenditure*) de la OCDE.

El concepto de gasto fiscal parte de una premisa: todo sistema fiscal contiene dos componentes conceptual y funcionalmente distintos: un componente estructural, que contiene aquellas disposiciones necesarias para implementar la estructura normativa fiscal, y un componente, coyuntural, los denominados gastos fiscales, para cuya identificación es esencial el concepto de *benchmark*, dado que aquéllos se determinan por exclusión respecto de la estructura normativa del impuesto.

La metodología seguida tiene por tanto tres pasos: determinar el sistema normativo; identificar las desviaciones de dicha estructura, y decidir si dichas desviaciones se califican como gastos fiscales, o si se entiende que forman parte del *benchmark*.

Puede concluirse, por tanto, que esta metodología, que constituye el antecedente del método derogativo, constituye asimismo la base del citado método.

QUINTA. El primer antecedente del método derogativo en sede de ayudas de Estado lo da el Abogado General DARMON en las Conclusiones de los asuntos Sloman Neptun y Petra Kirsammer-Hack. Sin embargo, en mi opinión DARMON no utiliza el criterio de excepción o derogación respecto a un *benchmark* normativo, en sede de ventaja, sino como criterio alternativo al criterio de selectividad de la medida, insuficiente en opinión de DARMON. Para este Abogado General, el criterio de excepción o *dérogation* remite a la excepcionalidad de la medida en su conjunto respecto al sistema general. Por último, la metodología empleada, en mi opinión, es incorrecta. Salvando dichas objeciones, ha de reconocerse el impulso dado por este Abogado General a la doctrina científica sobre ayudas de Estado.

SEXTA. En sede de medidas fiscales selectivas, el esquema del *derogation test* en sede de ventaja tiene tres partes, que reproducen los que hemos expuesto en la conclusión CUARTA. En primer lugar, ha de determinarse el *benchmark*, es decir, el régimen general o normal aplicable. En segundo lugar, una vez determinado dicho régimen general, ha de compararse con el régimen o la medida que se pretende analizar, y establecer si dicho régimen o dicha medida constituyen una excepción o derogación a dicha norma.

a) El *benchmark* es la norma interna general y omnicomprendiva que se toma como referencia para la comparación, cuya aplicación determina la carga fiscal normal o nivel normal de imposición al que están sujetas las empresas en un determinado Estado miembro.

La referencia del *benchmark* ha de ser al ordenamiento propio del Estado miembro, y no a un sistema fiscal supranacional – sin perjuicio de la eventual aplicación de normas supranacionales que se integren en el ordenamiento jurídico – ni a los sistemas fiscales de los Estados miembros.

En cuanto a los caracteres del *benchmark*, la determinación de éste ha de tener en cuenta ante todo su *marco relevante de relevancia*, respecto a los límites territoriales

y sectoriales de aplicación; una vez establecido, ha de determinarse la estructura impositiva a la que sirve de referencia, es decir, su ámbito objetivo – que puede ser imponer un gravamen específico, o establecer una exención, bien de un impuesto general, bien de un gravamen específico –; el nivel normal de imposición que se deriva de dicha estructura de referencia; los objetivos que persigue, que pueden ser formales y reales –; su ámbito subjetivo – nominal o aparente y real o efectivo –y su vigencia temporal.

b) Determinada la estructura del *benchmark*, procede establecer la comparación de éste con la norma que se pretende evaluar. El ámbito de ésta determinará cuál debe ser el benchmark aplicable, y el tipo de evaluación a realizar: si ésta ha de ser externa – lo que es el caso general, en que el benchmark sería la norma subyacente común –; o si ha de ser interna – en la que el benchmark sería la propia norma a evaluar. Este último caso se produce cuando no existe norma previa con la cual comparar – v.gr., el caso de la modificación *ex novo* de un sistema fiscal, como el asunto *Gibraltar* – y exige una labor de integración en el benchmark de aquéllas situaciones cuyo gravamen no se contempla en la medida a evaluar.

Una vez concluido este paso, ha de llevarse a cabo la evaluación de la medida, cuyo parámetro de referencia por excelencia es la disminución de deuda tributaria en el ejercicio fiscal. El caso general es que las medidas se evalúen una por una, lo que es posible tanto en los casos de medidas simples e individuales, o también de medidas complejas, siempre que las medidas fueran separables, aplicando la teoría del acto separable, aplicado por el TJUE en sede de ayudas de Estado en el asunto *Iannelli – Meroni*. El único problema se encontraría aquí en el caso de que las estipulaciones fueran de signo contrario y no separables, en cuyo caso ha de tenerse en cuenta el resultado de ambas, al objeto de ver si la ventaja es inequívoca.

SÉPTIMA. En sede de ventaja, es doctrina reiterada del TJUE, por un lado, que el apartado 1 del artículo 107 TFUE define las intervenciones estatales en función de sus efectos objetivos, y no de las causas subjetivas que las motiven; por otro, que el concepto de ayuda es un concepto objetivo que está en función de si una medida otorga una ventaja a una o más empresas.

El primero de los aspectos hace referencia a que la evaluación de una medida ha tener en cuenta exclusivamente si produce efectos sobre la competencia, al margen de que el ente otorgante haya querido o no conceder una ventaja con dicha medida. El segundo de los aspectos se refiere a la conexión entre ventaja y ayuda, la cual es inmediata para la Comisión, circunstancia criticada por los autores, y por el propio TJUE, que ha exigido a aquélla la motivación de los efectos sobre la competencia para establecer la existencia de ayuda, y no simplemente la presunción de que obtenida la ventaja, los efectos sobre la competencia son necesarios.

OCTAVA. Las ventajas inversas se producen cuando el Estado establece una carga impositiva distinta a dos grupos de contribuyentes que compiten en el mismo mercado, y cuyos productos son sustitutivos, de forma que grava a uno de los grupos y deja exento o no sujeto al segundo – o le impone un gravamen inferior –. El problema que se plantea es si el grupo no gravado obtiene por tal causa una ventaja.

En general, las opiniones doctrinales son favorables a la existencia de ventaja, así como a la aplicación de la normativa sobre ayudas de Estado. La jurisprudencia no ha sentado una línea clara, y las opiniones de algunos Abogados Generales no han sido favorables a la existencia de ventaja. En mi opinión, ha de realizarse ante todo un análisis económico de la medida, como el que proponemos, a fin de ver si es inequívoco el otorgamiento de beneficio. En caso de ser así, habría que continuar con el análisis, para ver si cumple con el resto de los requisitos. En particular, mencionamos dos de ellos: por un lado, el requisito del otorgamiento de la medida mediante fondos públicos, y por otro la eventual justificación por la naturaleza del sistema.

CAPITULO III

PRIMERA. El concepto de selectividad se refiere al aspecto subjetivo de la ayuda, y hace referencia por tanto al destinatario de la ventaja. Las definiciones dadas tanto

por el TJUE, como por la Comisión, destacan el carácter de exclusividad de la ventaja obtenida por el destinatario, frente a otro u otros a los que se les aplica la medida general.

SEGUNDA. Mientras el concepto de ventaja que empleamos es objetivo, y se da cuando una medida es derogatoria o excepcional respecto de un régimen general, al cual denominamos benchmark, y otorga un beneficio, el concepto de selectividad es subjetivo, y se produce cuando dicha ventaja no se otorga a todos los destinatarios potenciales. Los términos ventaja y selectividad son así, en mi opinión, conceptualmente separables.

La Comisión no establece un criterio de distinción tajante en la práctica, y en muchas Decisiones concluye que una medida es selectiva cuando establece una ventaja, y no existe una causa de justificación, sin analizar la existencia de selectividad. El TG y el TJUE, así como los Abogados Generales, sí parecen establecer más nítidamente la distinción entre ventaja y selectividad. La doctrina, por último, se inclina por diferenciar entre ambos conceptos, siendo minoritaria la posición de determinados autores que identifican ventaja con ventaja selectiva.

TERCERA. Los términos *selectividad* y *especificidad* se emplean, asimismo de forma equivalente, si bien en mi opinión son conceptos diferentes. La especificidad se opone a la generalidad, mientras que la selectividad remite a un proceso de selección de entre un conjunto de elementos, todos ellos potencialmente destinatarios de la medida, de los cuales unos se eligen y otros no. Toda medida selectiva es, por tanto, específica, si bien la recíproca no es cierta.

CUARTA. La selectividad está íntimamente relacionada con los principios de igualdad – cuyas exigencias son tratar igual a los que están en la misma situación, y, consecuencia de ello, tratar de forma distinta a los que están en situación distinta – y de no discriminación, formulación negativa del primero, cuya exigencia es no tratar de forma distinta a los que están en la misma situación – alternativamente, no tratar de la misma forma a los que no están en la misma situación.

Toda vez que la selectividad implica un trato distinto a sujetos que están en la misma situación, tanto la jurisprudencia del TJUE como la doctrina han destacado la fuerte relación existente entre ambos. En mi opinión, por un lado, la relación es unilateral: toda norma selectiva es discriminatoria; sin embargo, también existe discriminación cuando se trata igual a sujetos no comparables, circunstancia en la que no cabe hablar de selectividad. Por otro lado, las situaciones pueden ser comparables en términos de objetivos, aun cuando los sujetos no sean competidores en el mercado, en cuyo caso la norma que los tratase de forma distinta no sería selectiva, sino discriminatoria.

QUINTA. El concepto tradicional de selectividad, en la jurisprudencia del TJUE, se refería a que la medida no fuera aplicable a todos los agentes económicos de un Estado Miembro. La medida selectiva se define así por exclusión de la medida general, de forma que una medida no aplicable de forma general a todas las empresas era selectiva. Este concepto cambia radicalmente a partir de la jurisprudencia del asunto *Adria-Wien*, en el que se establece que lo relevante es examinar si en el marco de un régimen jurídico concreto, una medida estatal puede favorecer a «determinadas empresas o producciones» en relación con otras empresas que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable habida cuenta del objetivo perseguido por la medida en cuestión. A diferencia del criterio clásico, por tanto, no habrán de tenerse en cuenta todos los sujetos, sino sólo aquéllos que se encuentren en situación fáctica y jurídica comparable, a la luz del objetivo de la medida.

SEXTA. La referencia de la sentencia *Adria-Wien* a los objetivos plantea algunas cuestiones. La primera, la distinción que hace la jurisprudencia entre “objetivos de la medida” y “objetivos del sistema”. En mi opinión debe distinguirse entre la medida y el sistema (o régimen) en que la medida se incardina, de forma que los objetivos de cada uno pueden coincidir o no. En el caso de que coincidan, tanto da hablar de objetivos del sistema como de objetivos de la medida, dado que el sistema estará constituido por la medida. Si no coinciden, ha de hablarse de objetivos de la medida, que pueden coincidir o no con los objetivos del sistema. La segunda, la distinción entre objetivos no permisibles – entre éstos, la mejora de la competitividad y el fomento de las exportaciones – y permisibles – de los que expresamente se han aceptado los ecológicos, siendo dudosos determinados objetivos sociales. Por último,

cabe hablar de objetivos formales – explícitos – y objetivos reales subyacentes, aquéllos que consigue la medida.

SEPTIMA. En mi opinión, no existe una exclusión radical entre la doctrina de los efectos y la doctrina Adria-Wien; antes bien, existe la posibilidad de una interpretación sistemática. En la doctrina de los efectos el objetivo de la medida es externo, de forma que en ella el objetivo no define que la ayuda de Estado sea selectiva o no; simplemente se toma el objetivo para eximir la ayuda de Estado. Sin embargo, en Adria-Wien el objetivo es interno; sirve para calificar la ayuda como selectiva o no. Por tanto, en mi opinión, no habría incompatibilidad entre ambas teorías, ya que operan en planos diferentes. En sede de selectividad la teoría de los objetivos opera ex ante, seleccionando los destinatarios, en tanto que la teoría de los efectos operaría ex post facto: una vez adoptada la medida, si resulta selectiva, dicho carácter no se pierde por el hecho de que persiga objetivos sociales.

OCTAVA. En Derecho Comunitario, la comparación de situaciones se basa en una triple operación: por un lado, la determinación del conjunto de elementos comparables; por otro, el establecimiento del método de comparación aplicable; por último, el establecimiento de un criterio decisorio acerca de la similitud de situaciones. En cuanto a la primera operación, la comparación y la calificación jurídica de las situaciones resultantes descansan en el establecimiento de criterios de apreciación objetivos y pertinentes, los cuales identifican un *tertium comparationis* que permite determinar cuándo dos situaciones son semejantes y cuándo son diferentes. En cuanto a la segunda operación, los métodos de comparación principales se basan en la búsqueda de la analogía de situaciones, siendo los expuestos el método de semejanza y competencia potencial; el método de “estandarización”, y la referencia a un modelo ficticio de comparación. Por fin, la adopción de un criterio decisorio exige distinguir entre las diferencias esenciales de situaciones – que permiten justificar la diferenciación, para cuyo establecimiento han de determinarse criterios generales de aplicación – y las diferencias accesorias – que no se tienen en cuenta, ya que no ponen en entredicho la similitud de las situaciones.

NOVENA. En sede de medidas fiscales selectivas, la sentencia Adria-Wien establece como criterio de comparabilidad, a efectos de la aplicación del art. 107 del TFUE,

que las empresas objeto de comparación se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable habida cuenta del objetivo perseguido por la medida en cuestión.

Respecto a la situación jurídica comparable, en nuestra opinión ha de tenerse en cuenta la forma legal de las empresas, siempre que ello implique una diferente naturaleza – al respecto, la jurisprudencia comunitaria establece diferencias sobre criterios esenciales, como puede ser la búsqueda o no de ánimo de lucro, al margen de los criterios formales de constitución, meramente accidentales –; un segundo aspecto, respecto de la situación legal comparable, se refiere al sector al que pertenecen las empresas, si éste se rige por una normativa legal específica, cuando la pertenencia al sector es relevante en términos objetivos.

El segundo requisito es que las empresas estén en situación fáctica comparable, a la luz de los objetivos. En nuestra opinión, la comparabilidad de sociedades en función de los objetivos plantea determinadas cuestiones que se refieren a la residencia de las sociedades – que no es determinante para la comparación – ; a la necesidad o no de que las empresas sean competidoras; así como a la determinación del círculo de beneficiarios en función de los objetivos de la medida.

Respecto a la competitividad de las empresas, la jurisprudencia ha establecido – si bien en sede de libre circulación de mercancías – que para ser comparables las empresas han de desenvolverse en el mismo mercado de referencia, y los productos han de ser al menos potencialmente sustitutivos. En mi opinión, la no competitividad de los sujetos que en términos de objetivos sin embargo estén en situación fáctica comparable conduce a que la medida fiscal no sea selectiva, si bien pueda ser discriminatoria.

Por último, la redacción de la norma puede delimitar un círculo de beneficiarios distinto del que se derivaría de la persecución de los objetivos de la medida, lo que plantea problemas cuando la definición de la medida en cuestión no abarque el ámbito potencial cubierto por el objetivo, de forma que pudiera haber supuestos no contemplados en la medida y que sin embargo sí estuvieran abarcados por el objetivo, con la consecuencia de que los destinatarios de dicho supuesto quedarían fuera del alcance de la norma, cuando estarían en una situación fáctica comparable. Para ello

ha de introducirse un test de *coherencia de los objetivos con la medida* o *test de comparabilidad*, que nos diga si la norma se ha configurado o redactado conforme a la configuración de los objetivos perseguidos por la medida, y, de no ser así, cuales son los supuestos no contemplados objetivamente. Se trataría de ver si, como decimos, *están todos los que son*. Es decir, si la norma se ha definido correctamente, en términos de objetivos, de manera que su ámbito subjetivo alcance a todas las empresas que están en situación comparable.

DÉCIMA. Una vez establecido el test de comparabilidad, y determinadas por consiguiente cuáles son las empresas comparables (e.d., las que *deben estar*), procede aplicar el test de selectividad, para comprobar si *están los que son* (es decir, los que *deben estar*, conforme a la configuración de los objetivos), y, además, si *son todos los que están*, es decir, si es pertinente o no la inclusión o en su caso la exclusión del ámbito subjetivo. Para ello establecemos un test de *coherencia subjetiva*, distinguiendo si los objetivos se alcanzan o no con la medida.

En el primer caso, que los objetivos se alcancen por la medida, implica que todos los potenciales destinatarios están incluidos, salvo en el caso de que exista selectividad de facto, en cuyo caso aparentemente no se excluye a ninguno, pero *de facto* sí se hace. Cuestión distinta es que los objetivos no se alcancen por la medida, en cuyo caso la medida es, en la terminología anglosajona, *underinclusive*. Este segundo caso encierra, a su vez, dos situaciones: por un lado, que la medida excluya determinados destinatarios, que se entendería entonces que la causa es que no son adecuados para alcanzar los objetivos perseguidos por la medida, cuando sí lo serían; y por otra, que existan supuestos objetivos pertinentes que no estén contemplados por la medida en cuestión, en cuyo caso los destinatarios no estarían incluidos y la medida sería selectiva por no contemplar su inclusión.

Por último, cabe contemplar el supuesto de que sea la medida la que consiga unos objetivos más amplios de los que se pretende, e.d., el caso de una *overinclusive measure*. En tal caso, la medida sería selectiva, existiendo además un objetivo oculto, generalmente mejorar la competitividad de los afectados.

UNDÉCIMA. La introducción de criterios objetivos en el test de selectividad, que se incardinan por tanto en la calificación de la medida, y no simplemente en la justificación de la medida por la naturaleza del sistema, ha sido sostenido por algunos autores. El TJUE, sin embargo, ha mantenido una postura coherente de no considerar dichos criterios objetivos para determinar la comparabilidad de situaciones en sede de selectividad.

CAPITULO IV

PRIMERA. Las distintas clasificaciones de la selectividad dependen del criterio que se adopte. Las clases de selectividad que exponemos son: según el ámbito de aplicación, de selectividad material y selectividad regional o geográfica; según los destinatarios, de selectividad sectorial y selectividad horizontal; en función de la forma de actuación, de selectividad de iure y selectividad de facto; y en función del beneficiario, de selectividad directa y selectividad indirecta.

SEGUNDA. En sede de medidas fiscales selectivas cobra especial importancia la selectividad *de facto*, que se refiere a todas aquellas medidas que son generales en cuanto a su formulación, si bien selectivas en su aplicación. Ésta puede ser producto, en primer lugar, como señalan la doctrina de la Comisión y la jurisprudencia del TJUE, de actos o actuaciones discrecionales de la Administración; y, en segundo lugar, por la concurrencia de supuestos previstos en la norma de general formulación, pero de imposible aplicación.

TERCERA. Por lo que se refiere a las actuaciones discrecionales de la Administración, en mi opinión, hay que distinguir entre la atribución de potestades discrecionales a la Administración tributaria; el ejercicio de dichas potestades discrecionales; y aquellos casos en los que la Administración adopta libremente conductas que se separan de la norma establecida, y que la jurisprudencia califica como discrecionales – aun cuando deben, más propiamente, calificarse como arbitrarias.

En el primer caso, la mera atribución de facultades discrecionales no tiene por qué implicar que las medidas adoptadas por la Administración en ejercicio de dichas facultades sean selectivas, salvo en el caso en que existan supuestos que modulen o gradúen las ventajas otorgadas en función de las circunstancias, y dicha modulación no esté reglada.

En el segundo caso encontramos medidas fiscales que son o no selectivas en función del alcance y el resultado que tenga la actuación de la Administración respecto a los parámetros comparables, en cuyo caso la determinación de la ventaja puede ser difícil, al entrar en juego juicios de valor. Son los casos de celebración de convenios con el acreedor, o de quitas y remisiones de deuda – en supuestos de insolvencia – en los que la ventaja se establece en función de que la conducta de la Administración supere el test del acreedor privado; los casos de transacciones fiscales entre la Administración y los contribuyentes, en los que la ventaja selectiva se obtiene, no de la celebración de dichos convenios – supuesto que los ampara el ordenamiento jurídico – sino del alcance de la transacción a la vista de los datos objetivos que sustenten los cálculos realizados; o los casos de interpretación de criterios por la Administración tributaria.

Por último, si la actuación no se atiene a la norma no puede hablarse de discrecionalidad, sino en todo caso de arbitrariedad, en cuyo caso se producirá una ventaja, que además será selectiva, ya que el conjunto comparable sería todos aquellos contribuyentes a los que se aplica la norma general, cuyo objetivo es la recaudación de los tributos. Son los casos de falta de diligencia en supuestos de insolvencia o de dificultades financieras.

CUARTA. Respecto al segundo caso de selectividad de facto – por la concurrencia de supuestos previstos en la norma de general formulación, pero de imposible aplicación – en mi opinión, este tipo de medidas tiene tres características: en primer lugar, la introducción, en la definición de la medida o en su ámbito de aplicación, de criterios objetivos a priori, ya sean referidos a la actividad empresarial, a los requisitos para acceder al beneficio fiscal, o bien al tiempo de aplicación de la medida; en segundo lugar, los requisitos para acceder al régimen fiscal han de ser ostensible y objetivamente desproporcionados, como también lo son los beneficios

fiscales otorgados; por último, tras dichos objetivos se encuentra la intención soterrada de favorecer a determinados contribuyentes. En mi opinión este requisito es esencial, de forma que se configura como la justificación de que el umbral sea de difícil alcance.

QUINTA. Las medidas de fomento de la exportación son de dos clases: por un lado, las ayudas a las inversiones directas – en su caso, en cartera – realizadas en el extranjero; por otro lado, las ayudas a la exportación estricto sensu, es decir, las vinculadas al volumen de productos exportados.

SEXTA. Respecto de las medidas de ayuda a las inversiones directas en el extranjero, para la Comisión estas medidas constituyen ayudas estatales, en las que se da el requisito de selectividad. Sin embargo, la Comisión ha adoptado una actitud abierta, aplicando las directrices de ayuda a las PYME para autorizar ayudas en terceros países, siempre que no vayan en detrimento de las inversiones en el territorio de la Unión, socavando así el objetivo de cohesión política y social. En cuanto a las grandes empresas, la Comisión no descarta que la inversión extranjera directa llevada a cabo por grandes empresas pueda ser beneficiaria de ayudas estatales cuando se pueda demostrar que el proyecto en cuestión no crea una distorsión incompatible de la competencia en el EEE.

SÉPTIMA. En cuanto a las medidas de ayuda a la exportación estricto sensu, el problema que se plantea es si dichas medidas son selectivas, o si son medidas generales. En apoyo de esta última postura, diversos autores opinan que el hecho de que las ayudas se vinculen a los productos exportados, y no a las empresas exportadoras permite deducir que la discriminación se establece objetivamente, y no subjetivamente, por lo que califican las ayudas a la exportación como medidas generales, aplicables a priori a cualquier empresa.

Por otro lado, tanto el TJUE como la Comisión consideran que son constitutivas de ayuda las medidas dirigidas al conjunto de sectores sometidos a la competencia internacional, así como aquéllas que favorecen exclusivamente a los productos nacionales exportados. Sin embargo, en mi opinión, la justificación de la selectividad que hacen tanto el TJUE como la Comisión no es siempre correcta, dando la

impresión de que se parte de la presunción *iuis et de iure* de que toda ayuda a la exportación es necesariamente una ayuda de Estado, derivada de que son las medidas que más fuertemente afectan a la competencia intracomunitaria – al punto de que la Comisión dice que son incompatibles con libertades comunitarias, en especial la libertad de circulación de bienes – y de que son asimismo incompatibles con el Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias (ASMC). Por tanto, no parece razonable que puedan ser compatibles con la normativa de ayudas de Estado. La Comisión y el TJUE, así, no discuten si la medida es o no selectiva, y sólo tratan de encontrar argumentos para demostrar que lo es.

En mi opinión, sin embargo, la confusión en esta materia viene derivada de considerar que la exportación de bienes es una actividad económica que al no referirse a bienes específicos estaría abierta a priori a toda empresa que la desarrollara. De aquí se deriva que potencialmente todo bien es susceptible de ser exportado, y toda empresa sería, asimismo, susceptible de beneficiarse de una ayuda a la exportación. Este argumento de igualdad a priori de toda empresa ante la exportación es erróneo. En primer lugar, respecto del resultado de la exportación, las ayudas de fomento a éstas no son más que ayudas de funcionamiento, no diferenciadas de las ventas interiores – salvo, quizá, por una mayor carga documental –; en segundo lugar, por el objeto de la exportación y por la actividad empresarial, no todas las empresas son susceptibles de poder exportar; en tercer lugar, por los medios utilizables, que pueden exigir una infraestructura no al alcance de toda empresa. En definitiva, es más que cuestionable afirmar que las medidas que fomentan la exportación son medidas genéricas aplicables a priori a todas las empresas. En mi opinión hay una selectividad de facto que invalida esta afirmación.

OCTAVA. La selectividad indirecta se refiere a aquellas medidas fiscales cuyo destinatario – generalmente una persona física – no coincide con el beneficiario efectivo de aquéllas. La ventaja se produce por el incremento de renta real experimentado por los beneficiarios reales de la medida, por lo cual el problema es identificar a este último, para lo que la Comisión tiene en cuenta el criterio de efectividad. Este criterio de la Comisión, respaldado por el TJUE, es de naturaleza

económica, ya que trata de abarcar todas las empresas que han disfrutado efectivamente de la ayuda.

CAPITULO V

PRIMERA. Una medida fiscal que otorgue una ventaja para ser selectiva, no basta con que establezca una diferencia de tratamiento entre sujetos comparables – con los requisitos establecidos por la sentencia *Adria-Wien* –. En tal caso la medida sería *a priori* selectiva. Para ser efectivamente selectiva falta un requisito más, de carácter negativo: es necesario que dicha medida no esté justificada “por la naturaleza o estructura del sistema general en que dicha medida se inserta”. Este requisito, que no establece el artículo 107 del TFUE, fue introducido en sede de medidas fiscales selectivas por la jurisprudencia del TJUE – si bien como un *obiter dicta* – y actualmente se ha configurado como un *ratio decidendi*, que establece un contrapeso al rígido esquema del binomio formado por el *derogation test* junto con la consideración objetiva de los elementos de la ayuda. Su plasmación normativa definitiva en sede de ayudas de Estado se debe a la Comunicación de la Comisión de 20 de noviembre de 1998.

SEGUNDA. En cuanto al concepto de justificación por la naturaleza del sistema, la definición que proponemos de esta expresión es la *rectificación del juicio apriorístico de ventaja selectiva formado de una medida fiscal, debido a la concurrencia de una causa derivada, bien de los principios inherentes que configuran el sistema fiscal del Estado miembro; bien de la naturaleza y objetivos del esquema fiscal al que pertenece la medida, habida cuenta de aquellos principios.*

TERCERA. La terminología que se utiliza en la justificación por la naturaleza del sistema es extensa y aparentemente confusa, por lo que lo primero que cabe hacer para abordar su estudio es delimitar los conceptos. En mi opinión, la delimitación ha de referirse a los siguientes términos:

En cuanto a la *naturaleza o estructura del sistema*, el término *sistema* se identificaría como sistema fiscal – que definimos como conjunto armónico y sistemático de figuras tributarias, que contribuyen a determinados objetivos, junto con el conjunto normativo que las regula y los principios que inspiran su configuración – cuya *naturaleza* aludiría a los rasgos propios diferenciales que caracterizan o configuran al sistema fiscal particular del Estado Miembro; y con cuya *estructura* – en algunas traducciones en castellano se emplea el galicismo *economía* –se aludiría a la distribución y organización del sistema fiscal.

Frente al sistema fiscal encontramos lo que la jurisprudencia denomina “*esquema fiscal*”, “*estructura fiscal*”, “*régimen fiscal*” o “*medida*” fiscal. Los dos primeros estarían constituidos por un subconjunto de figuras impositivas que definen un régimen fiscal autónomo. Una medida fiscal, por último, sería un término amplio que abarcaría desde una figura impositiva nueva a una modificación parcial de una figura existente: la medida fiscal es el término empleado para definir el elemento portador de la ventaja selectiva, y cuya referencia es por tanto relativa.

En cuanto a los *principios impositivos*, la Comunicación de 1998 dice que definen la naturaleza y la estructura del sistema fiscal. Los términos empleados por la Comisión, así como por la jurisprudencia, son principios “fundadores o directivos” del sistema fiscal, así como “principios inherentes” al mismo, con un significado semejante. La regulación y definición de éstos en la Comunicación es parca, respecto de la que estudia la teoría de la Hacienda Pública.

Por último, respecto a los *objetivos*, la Comunicación de 1998 distingue entre objetivos asignados a un determinado régimen fiscal y objetivos inherentes al propio sistema fiscal – *mecanismos inherentes* dice la sentencia Azores –. La redacción, algo confusa, ha de interpretarse en mi opinión distinguiendo entre el sistema fiscal – en cuanto conjunto cohesionado de figuras tributarias, cuya razón de ser es obtener ingresos para financiar los gastos públicos, y que como tal tiene una serie de principios inherentes – y las figuras impositivas individuales que lo componen, que no tienen principios intrínsecos como tales – lo son del sistema fiscal en su conjunto – pero que sí tienen objetivos, a través de los que se despliega la política fiscal. Estos objetivos, en principio, al ser externos o ajenos al sistema fiscal en su conjunto – e.d.,

se despliegan a través de las figuras tributarias – no pueden justificar la existencia de ayudas – debido a la consideración objetiva de éstas – salvo que a través de los mecanismos inherentes del sistema fiscal pueda justificarse la ventaja selectiva que proporciona la medida.

TERCERA. La naturaleza de la justificación de la medida selectiva hace referencia a la sede en que opera el criterio, es decir, si pertenece al ámbito de la ventaja o de la selectividad. Y, como consecuencia, si la concurrencia de una causa de justificación convierte a la ventaja en no selectiva, o si determina que ni siquiera sea ventaja.

La Comunicación de 1998, en mi opinión, no establece claramente en qué sede opera la justificación por la naturaleza del sistema, si determina la inexistencia de ventaja (apartado 23); si conduce a que la ventaja sea no selectiva (apartado 16); o si a que la ventaja sea selectiva pero esté justificada (apartado 12). Más precisa es la jurisprudencia del TJUE, que en general establece que la justificación opera en sede de selectividad, de forma que una medida que otorgue ventaja selectiva a priori no será selectiva si opera una causa de justificación. El planteamiento doctrinal que seguimos – de Rossi-Maccanico – establece que la justificación puede ser doble: la que se deriva de los principios inherentes al sistema fiscal, que opera en sede de ventaja; y la que deriva del esquema fiscal o de la medida fiscal, que opera en sede de selectividad.

CUARTA. Los principios inherentes al sistema fiscal definen la naturaleza y la estructura general del sistema fiscal. En sede de ayudas de Estado encontramos los principios de capacidad de pago; neutralidad; eficacia; coherencia o congruencia; igualdad y redistribución.

QUINTA. El principio de capacidad de pago implica, en primer lugar, la existencia de beneficio – por lo que la inexistencia de ánimo de lucro, o la inexistencia de capacidad económica justifican la inexistencia de gravamen – y, supuesto esto, exige determinar dicha capacidad de pago, para lo que se han de seleccionar unos índices que revelen ésta (principalmente, renta, beneficio o riqueza en el caso de impuestos directos; volumen de ingresos en el caso de impuestos indirectos), así como elaborar una serie de criterios y cálculos técnicos, a fin de cuantificar la base imponible con

arreglo a la capacidad contributiva.

Se entiende que no son constitutivas de ayuda, por tanto, todas aquellas medidas que directa o indirectamente fijen la capacidad contributiva. Así, las diferencias que obedecen a cálculos técnicos (normas de depreciación de activos, amortizaciones, métodos de valoración de existencias, normas en materia de aplazamiento de pérdidas), no constituyen ayuda estatal, siempre que sean objetivas, y se apliquen de forma general. La jurisprudencia exige que se prueben los cálculos que llevan a los ajustes en la capacidad de pago derivados de la variación de los índices.

Tampoco constituyen ayuda las medidas que fijan los “parámetros del sistema” – es decir, delimitan las unidades contribuyentes, el concepto de renta, la imputación de los rendimientos... – ni las que fijan el impuesto de forma global, siempre que ello esté limitado a determinados sectores – primario, esencialmente – y se justifique por los requisitos contables.

SEXTA. El principio de neutralidad fiscal prohíbe cualquier distorsión de un sistema fiscal en la economía de mercado, y exige que los impuestos no interfieran en el mecanismo de la competencia de mercado, y que contribuyan a acercar el comportamiento real de los mercados hacia el modelo de competencia perfecta. La exigencia principal de este principio está en evitar la doble imposición. La jurisprudencia ha visto, asimismo, en determinadas operaciones de reestructuración, en los que se produce una congelación de valores, o un puro cambio nominal de personalidad, sin trascendencia económica, así como en determinadas operaciones internas entre grupos empresariales, la justificación de la no exigencia de algunos impuestos en base a este principio.

SÉPTIMA. En cuanto al principio de eficacia, de la definición de este término contenida en el diccionario de la RAE se desprende que es la capacidad que tiene el sistema fiscal de conseguir su objetivo, que conforme a la Comunicación de 1998 es la recaudación de los tributos. No son constitutivas de ayuda las medidas cuya racionalidad económica las hagan necesarias o funcionales para la eficacia del sistema – de forma que el coste de su implantación y recaudación no se cubra con los ingresos obtenidos –, siempre que su alcance temporal sea indefinido, y el grupo de

destinatarios se determine de forma racional, en base a criterios objetivos y horizontales.

OCTAVA. El principio de congruencia o coherencia exige que el sistema fiscal se estructure de forma que las normas tributarias no ofrezcan huecos ni duplicaciones en su composición y estructura que pudieran favorecer estructuras de fraude, economías de opción, o sobreimposiciones. Este principio, que la jurisprudencia del TJUE ha admitido como una restricción justificada en sede de libertades fundamentales, ha sido aplicado en sede de medidas fiscales selectivas en casos como el GIL Insurance, tras el que se encuentra la necesidad de evitar la pérdida recaudatoria derivado del denominado *value shifting* en determinados contratos de seguros gravados por dos impuestos (IVA e IPT, impuesto sobre las primas de seguro), a tipos diferentes.

NOVENA. Por lo que se refiere al principio de igualdad, éste tiene una doble formulación: por un lado, tratar de forma igual a los sujetos que están en igual situación; por otra, tratar de forma distinta a aquéllos que se encuentran en situación diferente. Esta última formulación ha de modularse con el principio de proporcionalidad. La Comunicación de 1998 se refiere a este último aspecto, ya que dice en su apartado 24 que algunas condiciones pueden estar justificadas por diferencias objetivas entre los contribuyentes, de donde cabe deducir que es legítimo adaptar el sistema fiscal para acomodar distintos rasgos de una actividad económica.

La jurisprudencia generalmente ha contemplado este caso para afirmar la existencia de ayuda, cuando las medidas pretendidamente justificadas no suponen una adaptación a las características del sector. Es importante, asimismo, el supuesto de que las empresas tengan estructuras de costes distintas, lo que puede conducir a que pese a estar en la misma situación en términos de objetivos y ser competidoras, sin embargo las estructuras de coste sean diferentes, lo que hace distintas las empresas.

DÉCIMA. En cuanto al principio de redistribución, exige que el sistema impositivo se estructure de forma que la carga fiscal sea progresiva, contribuyendo a una redistribución de la renta y la riqueza. Este principio implicaría por tanto que las exenciones o beneficios fiscales sean mayores cuanto menor fuera el índice de capacidad de pago. Sin embargo, precisamente se ha alegado ante la jurisprudencia

por lo contrario, como en el caso Demesa.

UNDÉCIMA. Para la Comunicación de 1998 el único objetivo inherente al sistema fiscal es la recaudación. En este sentido, la jurisprudencia destaca ciertos casos: no están justificadas las medidas de exención si no se acreditan dificultades técnicas para el cobro (como en el caso del impuesto sobre el vino austríaco); las regularizaciones fiscales, que son en mi opinión selectivas, pero cuya justificación pudiera encontrarse en este principio; así como en la lucha contra el fraude fiscal.

DUODÉCIMA. Los objetivos del esquema fiscal o de la medida fiscal son externos al sistema fiscal, cuyo único objetivo interno es la recaudación. El examen de si dichos objetivos pueden justificar la selectividad de la medida pasa, en primer lugar, por la que hemos denominado doctrina de los efectos. En sede de justificación, la jurisprudencia del TJUE establece de forma uniforme que los objetivos perseguidos por la medida no son suficientes para que *de entrada (o en principio)* eludan la calificación de ayudas.

En mi opinión, la interpretación de la jurisprudencia del TJUE en la teoría de los efectos ha de ser que la motivación de la medida es irrelevante para la calificación de la ventaja o de la selectividad, pero no para la justificación por la naturaleza del sistema. Para ésta, el TJUE no da un no rotundo, como sucede en sede de ventaja o de selectividad: lo que dice el TJUE es que por sí sola, de entrada, no. Por tanto, concluimos que en determinadas circunstancias los objetivos del esquema fiscal, o de la medida fiscal, pueden justificar la selectividad, pese a lo que aparentemente pueda deducirse de la jurisprudencia del TJUE.

DECIMOTERCIA. La jurisprudencia ha ampliado paulatinamente el concepto de objetivos inherentes al sistema fiscal mediante la absorción e internalización de objetivos externos, incluso no siendo necesarios para la existencia de un sistema fiscal. Así lo hizo en el asunto *Adria-Wien* – considerandos 50,51 y 53 de la sentencia – en que el TJUE expresó su disposición a aceptar los objetivos ecológicos del impuesto sobre la energía, pero tuvo que concluir que la diferenciación entre los sectores de manufacturas y servicios no constituía una implementación lógica de este objetivo. Igualmente, en el asunto *Maribel bis/ter*, no había sido la persecución de

objetivos de política social per se lo que hacía la medida selectiva, sino la exclusión de determinados sectores económicos de su ámbito, en contradicción con su finalidad social. En el asunto *Fondazione Cassa di Risparmio di San Miniato* el TJUE estableció que una reducción fiscal específica puede justificarse por la lógica de la medida fiscal. Por último, en el asunto *Entidades de reciente cotización en bolsa* la propia Comisión – confirmado por el TG – afirma que el objetivo específico perseguido por la medida puede justificar que sea selectiva. Por tanto, en mi opinión, podemos concluir que, efectivamente, es posible que los objetivos de la medida específica o del esquema fiscal pudieran – frente a una estrecha interpretación del test de los efectos – justificar la selectividad prima facie.

DECIMOCUARTA. En conclusión, para determinar si un régimen fiscal favorable se justifica por la naturaleza del esquema fiscal es necesario establecer que (1) la ventaja fiscal es objetivamente (e.d., externamente) consistente con las diferencias sectoriales relativas a sus beneficiarios (e.d., las situaciones legal y fáctica comparables); e.d., ha de establecerse que todos los beneficiarios potenciales de un régimen fiscal favorable están efectivamente incluidos, cuando están en situaciones legal y fáctica comparables; (2) segundo, la justificación postula que una derogación o un régimen fiscal especial debe ser inherentemente consistente con la lógica del sistema de referencia, lo que está de acuerdo con el objetivo general y natural del sistema fiscal de referencia y por tanto estar justificado por la naturaleza o esquema general del sistema.

Por tanto, en la medida en que un beneficio fiscal refleje las diferencias objetivas en las situaciones legales y fácticas a las que se aplica, como, por ejemplo, las diferentes circunstancias que se refieren a la determinación o la composición de la base imponible basadas en hechos, el beneficio fiscal aparecerá justificado por la lógica del esquema en la medida que no sea una exención subjetiva (e.d., excluye de su ámbito situaciones que serían potencialmente cubiertas por ella). En otras palabras, una preferencia fiscal gravable en esa situación es una norma fiscal general para una situación específica, más que un beneficio selectivo.

DECIMOQUINTA. Por último, la justificación ha de ser adecuada, necesaria, y proporcionada para alcanzar los objetivos perseguidos por el sistema fiscal. En el

asunto Paint Graphos el TJUE dice que para que las exenciones fiscales puedan justificarse por la naturaleza o del sistema fiscal del Estado miembro, ha de comprobarse que son conformes al principio de proporcionalidad y no exceden los límites de lo necesario, en el sentido de que el objetivo legítimo perseguido no podría lograrse mediante medidas de menor alcance.

Además de ello, la sentencia Paint Graphos ha establecido que corresponde al Estado miembro establecer y aplicar procedimientos de control y vigilancia apropiados y sistemáticos a efectos de justificar la selectividad de la medida fiscal.

DECIMOSEXTA. El apartado 13 de la Comunicación de 1998 establece que no son medidas selectivas, siempre que se apliquen de la misma manera a todas las empresas y a todas las producciones, las medidas destinadas a lograr un objetivo de política económica general mediante la reducción de la carga fiscal vinculada a determinados costes de producción. La Comunicación se refiere aquí al tratamiento preferente de determinados factores de producción, v.gr., incentivos fiscales para I+D, reducción en el gasto energético, o el empleo. La Comisión destaca que una modificación de la carga fiscal entre los factores de producción no constituye ayuda de Estado, incluso si el tratamiento preferente de determinado factor de producción beneficia a ramas específicas (v.gr. industrias de alta tecnología, o intensivas en trabajo).

CAPITULO VI

PRIMERA. La metodología expuesta a lo largo de este trabajo tiene por objetivo analizar si una medida otorgada por un Estado miembro otorga una ventaja selectiva, y en su caso si ésta está justificada. En base a ello, la aplicación de dicha metodología a los asuntos ya decididos por el TJUE o por la Comisión puede servir de herramienta para evaluar las diferencias en los razonamientos utilizados por éstos, y en su caso justificar las eventuales discrepancias; al tiempo que los pronunciamientos de aquéllos son de indudable utilidad para enriquecer el análisis propuesto. El objetivo pretendido en este trabajo no es sino llegar a un método coherente de análisis y

evaluación de las medidas, que sea útil para conseguir su objetivo, sin prejuzgar ni cuestionar cualquier otro, cuya utilidad estará en función de que consiga establecer conclusiones consistentes. Ha de quedar claro, por tanto, que no existe un método de análisis, ni el mejor método. Lo mejor, como dice el proverbio, es enemigo de lo bueno, y la finalidad por tanto ha de ser – entiendo – conseguir un buen método de análisis, que permita sostener las conclusiones que se obtengan en la evaluación de las medidas.

Partiendo de esta base, hemos procedido a evaluar los asuntos más significativos en sede de ventaja selectiva material, aplicando la metodología desarrollada en este trabajo.

Las conclusiones obtenidas en la aplicación de la metodología desarrollada difieren en algunos casos de las de la Comisión y el TJUE o, en su caso, del TG. En los tres primeros asuntos examinados – Banco Exterior; Demesa y Ramondín; y Magefesa, Tubacex, y Gea y Vanosa – los pronunciamientos de la Comisión y del TJUE son coincidentes con los que se derivan de nuestro análisis. En el primero de ellos, la medida fiscal selectiva se refiere a la exención de tributos locales por las antiguas entidades de Crédito Oficial, medida inequívocamente selectiva, por más que dichas entidades pudieran pertenecer al sector público. En cuanto a los asuntos Demesa y Ramondín, una de las medidas se ha explicado como ejemplo paradigmático de selectividad de facto, y que en nuestro análisis no ofrece duda respecto a la selectividad de la medida; más discutible es el argumento de que la medida sea discrecional, que esgrime la Comisión, y que probablemente no sea correcto. Por los mismos motivos es selectiva la medida de reducción de la base imponible para las empresas de nueva creación, si bien es cierto que los requisitos son objetivamente más alcanzables que en el asunto de la deducción en la cuota del 45% de la inversión. Respecto del tercer bloque de asuntos, es de destacar en el asunto Gea y Vanosa la puntualización del TJUE, que anula la Decisión de la Comisión por falta de actividad probatoria, es decir, por no haberse demostrado la existencia de ventaja, lo que confirma nuestra insistencia en que la ventaja ha de demostrarse inequívocamente, y no, como es el caso, basarse en determinadas presunciones con carencia de pruebas sólidas.

En cuanto al asunto deducción a la exportación, es un caso que era innecesario plantear, en mi opinión, por las limitaciones que conllevaba – a punto de expirar el Tratado CECA, y su ámbito circunscrito a las acerías – y mucho menos resolverlo en falso, con un razonamiento en mi opinión incorrecto, en que no se demuestra la selectividad de la medida, que es lo que se pretende.

El asunto de las medidas ejecutadas a favor del sector agrario es importante, por la aplicación del principio de capacidad de pago como justificación por la naturaleza del sistema, que hace que la medida no ofrezca ventaja, en este caso, a salvo de las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de terrenos rústicos, en que ni la Comisión ni el TJUE consideran que estén justificada la exención. En mi opinión la metodología seguida por el TJUE es adecuada, y los resultados entiendo que correctos.

No son correctos, sin embargo, en mi opinión, los argumentos de la Comisión en el asunto reducción por intangibles en el impuesto sobre sociedades, como hemos expresado. La medida no es, entiendo, general, a diferencia de lo que dice la Comisión.

Por último, encontramos dos asuntos que han tenido un eco importante en nuestro país, ambos pendientes de resolución definitiva en sede judicial, los asuntos *Tax lease* y Fondo de comercio financiero. Dada la extensión de los argumentos tratados, a los cuales nos remitimos, diremos simplemente que en mi opinión en ambos casos existe selectividad *de facto*.

En el primero, como hemos expuesto, la ventaja se produce aprovechando una complicada estructura financiera en la que, debido a la conjunción de varias normas fiscales expresamente diseñadas para producir dicho efecto, se llega a un resultado en que ninguno de los partícipes pierde – de hecho todos ganan, y el constructor del buque no pierde – excepto la Hacienda Pública, que no interviene en ninguno de los negocios jurídicos, pero que sufre una considerable merma de ingresos fiscales. Si se examina desde arriba, la citada estructura no es más que un conjunto de negocios simulados orientada a un fin: conseguir que el precio del buque sea más bajo, a fin de poder hacer frente a la competencia internacional.

El problema está en que el análisis que hace la Comisión, en mi opinión, no es adecuado, ya que plantea bien el problema, pero trata de desglosarlo de tal manera que llega a una solución complicada e incorrecta, de forma que no todos los que resultan beneficiados por la medida a la postre resultan acreedores de la ayuda otorgada.

Por último, nos encontramos con el asunto Fondo de comercio financiero. En síntesis, mi criterio es que nos encontramos ante una medida selectiva de facto, que favorece las exportaciones, y por ello crea distorsiones en el comercio intracomunitario. En la valoración de la medida he dado las razones por las que entiendo que se trata de una medida selectiva, haciendo remisión expresa al capítulo IV, en el que exponemos la cuestión de la selectividad de las medidas a la exportación. En todo caso, hemos de decir que la prolija exposición de la Comisión adolece de mayor profundidad de concepto, en lo que se refiere a la descripción del *benchmark*, la norma española del TRLIS, y parece querer llegar a la conclusión de que la medida es selectiva saltándose precisamente la demostración de la selectividad, lo que hizo que el TG anulase la Decisión de la Comisión. Completamente correcto, a mi juicio, así como la precisión que hace el TG de que no prejuzga la selectividad de la medida, sino simplemente que no se ha demostrado la misma. Lo que, evidentemente, no implica que la medida sea general.

BIBLIOGRAFÍA

ABABOU, Dounia (2011)

The General Court Confirms The Commission's Economic Approach Of State Aids.
European State Aid Law Quarterly; 1/2011, Vol. 10 N°1, págs. 149-152

AHLBORN, Christian & BERG, Claudia (2004)

Can State aid control Learn from Antitrust? The Need for a Greater Role for
competition Analysis under the State Aid Rules.

En BIONDI, Andrea, EECKHOUT, Piet y FLYNN, James: "The Law of State Aid in
the European Union", Oxford University Press, pp. 41 - 65

ALDESTAM, Mona (2005)

EC State Aid rules applied to taxes. An analysis of the selectivity criterion.
Uppsala. Iustus Förlag

ALEMAN PARDO, Maria José (1997)

Acerca de las diferencias entre discrecionalidad y arbitrariedad en la actuación de la
Administración.
Murcia

ALEXIS, Alain (2002)

Notion d'aide d'Etat. Remarques sur l'arrêt Stardust Marine du 16 mai 2002.
European State Aid Law Quarterly 1/2002, págs. 149 - 154

ALEXIS, Alain (2004)

La Cour de justice précise les notions de ressources d'État et d'imputabilité à l'État:
l'affaire Pearle BV.
Competition Policy Newsletter, n°3, Autumn pgs. 24 - 29

ALGUACIL MARÍ, Maria Pilar (2005)

Entidades de economía social y ayudas de estado.
En Fiscalidad de las entidades de economía social, Dir: Rafael Calvo Ortega, Ed.
Civitas, pags. 599-654

ALGUACIL MARÍ, Maria Pilar (2011)

Fiscalidad de cooperativas y ayudas de Estado: parámetros para una reforma.
Documentos del Instituto de Estudios Fiscales n° 2/11

ANESTIS, Paris & MAVROGHENIS, Stephen (2006)

The Market Investor Test.

En Sanchez Rydelski, Michael "The EC State Aid Regime. Distortive Effects of State
Aid on Competition", London, Cameron May 2006, págs. 109 - 127

ANTON ANTON, Alvaro & BILBAO ESTRADA, Iñaki (2008)

La coordinación del régimen de comercio de derechos de emisión y los impuestos autonómicos sobre emisiones atmosféricas ¿un supuesto de ayuda de Estado ilegal no compatible?.

Documentos del Instituto de Estudios Fiscales nº 16/08

ARHOLD, Christoph (2004)

The Case Law of the European Court of Justice and the Court of First Instance on State Aids in 2003/2004.

European State Aid Law Quarterly 2/2004 pgs. 167 - 203

ARHOLD, Christoph (2005)

The Case Law of the European Court of Justice and the Court of First Instance on State Aids in 2004/2005.

European State Aid Law Quarterly 2/2005 pgs. 175 - 233

ARHOLD, Christoph (2006)

The Case Law of the European Court of Justice and the Court of First Instance on State Aids in 2005/2006 (Part 1).

European State Aid Law Quarterly 2/2006, págs. 215 - 255

ARHOLD, Christoph (2006)

The Case Law of the European Court of Justice and the Court of First Instance on State Aids in 2005/2006 (Part 2).

European State Aid Law Quarterly 3/2006, págs. 465 - 493

ARHOLD, Christoph (2007)

The Case Law of the European Court of Justice and the Court of First Instance on State Aids in 2006/2007 (Part 2).

European State Aid Law Quarterly 3/2007 págs. 435 - 473

ARHOLD, Christoph (2007)

The Case Law of the European Court of Justice and the Court of First Instance on State Aids in 2006/2007 (Part1).

European State Aid Law Quarterly 2/2007, pags. 151-214

ARHOLD, Christoph (2008)

The 2007/2008 Case Law of the European Court of Justice and the Court of First Instance on State Aid.

European State Aid Law Quarterly 3/2008 pgs. 441 - 494

ARHOLD, Christoph (2011)

The German Scheme on the Fiscal Carryforward of Losses – a “Selected” Case.

European State Aid Law Quarterly 1/2011, pags. 71 - 79

- ARRÁZOLA ARRIÉN, Francisco (2006)
Deducción por exportaciones en el impuesto sobre sociedades y la normativa sobre ayudas de estado en la UE.
Forum fiscal de Alava, Mes 9, pags. 21-32
- AZIZI, Josef (2009)
The Tension between Member States Autonomy and Commission control in State Aid Matters: Selected Aspects.
En la obra 'EU Competition Law in Context: Essays in Honour of Virpi Tiili', Editado por Heikki Kanninen, Nina Korjus y Allan Rosas, capítulo 19, págs. 307 - 320. Hart Publishing, Oxford and Portland, Oregon
- AZIZI, Josef (2013)
Foreword.
En "State Aid and Tax Law", Alexander Rust & Claire Micheau (eds.), págs XV - XVII. Edit. Kluwer Law International, The Netherlands
- BACIGALUPO SAGGESE, Mariano (1997)
La discrecionalidad administrativa (estructura normativa, control judicial y límites constitucionales de su atribución).
Editorial Marcial Pons, Madrid
- BACON, Kelyn (1998)
State Aids and General Measures.
Yearbook of European Law 1997 pags. 269-322
- BACON, Kelyn (1999)
Differential Taxes, State Aids and the Lunn Poly Case .
European Competition Law Review Oxford. Vol. 20. No. 7. November 1999. p. 384-391
- BACON, Kelyn (2003)
The Concept of State Aid: The developing jurisprudence in the European and UK Courts.
European Competition Law Review Nº2, pags. 54-61
- BACON, Kelyn (2004)
State Aids in the English Courts: Definition and Other Problems.
En BIONDI, Andrea, EECKHOUT, Piet y FLYNN, James: "The Law of State Aid in the European Union", Oxford University Press, pp. 337 - 356
- BACON, Kelyn (2009)
European Community Law of State Aid.
Oxford University Press

BÁEZ MORENO, Andrés (2012)

El requisito de la imputabilidad de las ayudas de Estado y su aplicación a los impuestos armonizados: a propósito de la exención del combustible utilizado como carburante en la navegación aérea recogido en la Directiva de la Energía.

Noticias de la Unión Europea N° 324, págs. 99-107

BARENTS, Rene (2008)

Directory of EC Case Law on State Aids.

Kluwer Law International

BARTOSCH, Andreas (2003)

GA Léger and the Market economy Investor Test: Still a long way to go.

European State Aid Law Quarterly 1/2003, pag. 1

BARTOSCH, Andreas (2005)

Comments on Commissioner Kroes New State Aid Action Plan.

European State Aid Law Quarterly 3/2005 pgs. 391 - 392

BARTOSCH, Andreas (2009)

On being selective in Selectivity.

European State Aid Law Quarterly 4/2009, pags. 433 - 434

BARTOSCH, Andreas (2010)

Is there a need for a rule of reason in European State Aid Law? Or How to arrive at a coherent material selectivity?.

Common Market Law Review, Vol. 47 n° 2 pags. 729 - 752

BARTOSCH, Andreas (2010)

The EdF Ruling. An electrifying Enlightening.

European State Aid Law Quarterly 2/2010, Vol. 9 N°2, págs. 267-268

BELLAMY, Christopher & CHILD, Graham (1992)

Derecho de la competencia en el Mercado Común.

Civitas, Madrid

BELLIS, Jean-François (2005)

Les critères de la distorsion de concurrence et de l'effet sur le commerce interétatique.

En DONY, Marianne y SMITS, Catherine: "Aides d'État", éditions de l'Université de Bruxelles, 2005, pgs. 97 - 107

BELTRÁN DE FELIPE, Miguel (1995)

Discrecionalidad administrativa y Constitución.

Tecnos, Madrid. Serie "Temas clave de la Constitución española"

BERLIN, Dominique (1987)

Las ayudas de Estado en materia fiscal y el Derecho Comunitario.

Noticias de la Unión Europea Nº 32, pags. 95-106

BERNITZ, Ulf & NERGELIUS, Joakim (eds.) (2000)

General Principles of European Community Law .

Kluwer Academic Publishers

BIONDI, Andrea (2013)

State Aid is falling down, falling down. An analysis of the case law on the notion of aid.

Common Market Law Review, Vol 50 nº 6, págs. 1719-1743

BIONDI, Andrea & EECKHOUT, Piet (2004)

State Aid and obstacles to trade.

En BIONDI, Andrea, EECKHOUT, Piet y FLYNN, James: "The Law of State Aid in the European Union", Oxford University Press, pp. 103-116

BIONDI, Andrea & RUBINI, Luca (2005)

Aims, Effects and Justifications: EC State Aid Law and Its Impact on National Social Politics.

En Dougan y Spaventa (Eds.), 'Social Welfare and EU Law', Oxford, 2005

BISHOP, Simon (1997)

The European commissions policy towards State aid.

European Competition Law Review, Oxford. Vol. 18. No.2. págs. 84-86

BOLSA FERRUZ, Miguel Ángel & NICOLAIDES, Phedon (2014)

An Economic Assessment of State Aid for Restructuring firms in Difficulty:

Theoretical Considerations, Empirical Analysis and Proposals for Reform.

World Competition, Vol. 37 Nº 2, págs. 207-234

BOURGEIX, Laetitia (2010)

Ayudas estatales y crisis financiera. La rápida reacción de la Comisión Europea y su posible impacto futuro: España como caso de estudio.

Gaceta jurídica de la Unión Europea y de la Competencia, Nº 16, Nueva Epoca; Julio - Agosto 2010, pgs. 31 - 45

BOURGEOIS, J.H.J. (1999)

State aids, taxation measures and specificity. Some thoughts.

en Dony, M. y De Walsche (coords): Mélanges en hommage à Michel Waelbroeck, Vol. II, págs. 765-776, Ed.Bruylant, Bruselas

- BOUSIN, Julie & PIERNAS, Jorge (2008)
Developments in the notion of Selectivity.
European State Aid Law Quarterly 4/2008, pags. 634-653
- BOVIS, Christopher H. (2004)
Financing Services of General Interest, public procurement and state aid: the delineation between market forces and protection.
CJEL N°3, pags. 419-444
- BRATTON, William W. & Mc CAHERY, Joseph A. (2001)
Tax Coordination and Tax Competition in the European Union: Evaluating the Code of Conduct on Business Taxation.
Common Market Law Review, Vol. 38 N° 3, pags. 677-718
- BURLADA ECHEVESTE, José Luis & BURLADA ECHEVESTE, Inés (2014)
La audiencia al beneficiario de la ayuda. Un trámite necesario en la recuperación de las ayudas de estado ilegales.
Quincena fiscal N° 10, págs. 21-43
- BURMAN, Leonard E. (2003)
Is the Tax Expenditure Concept Still Relevant?.
National Tax Journal, septiembre 2003
- CALDERÓN CARRERO, José Manuel & MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo (2007)
La armonización jurisprudencial de la imposición directa: las implicaciones fiscales del principio comunitario de no discriminación en relación con las libertades básicas comunitarias.
En la obra colectiva "Manual de Fiscalidad Internacional" (Coordinador: Teodoro Cordon Ezquerro), Capítulo 43, Tomo II, pags. 1837-2052. 3ª edición, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid
- CALDERON PATIER, Carmen & GONZALEZ LORENTE, Alvaro (2005)
Las ayudas de Estado en la legislación de la Unión Europea como restricción a la política fiscal de los Estados miembros.
Crónica tributaria, N° 115, pags. 59-70
- CALVO SALINERO, Rafael (2004)
La deducción por actividad exportadora como ayuda de Estado contraria al Tratado ComisIÓN.
Estrategia financiera, N° 210, pags. 72-74
- CALVO VERGUEZ, Juan (2008)
En torno a la pretendida calificación por la Comisión Europea del Fondo de Comercio Financiero de entidades no residentes regulado en el art. 12.5 del TRLIS como ayuda de Estado.

Quincena Fiscal Aranzadi num. 8/2008 (Estudio). Editorial Aranzadi, SA, Pamplona. 2008

CALVO, Rafael & PASTORIZA VÁZQUEZ, Juan Salvador (2008)
Procedimiento de investigación formal de ayudas de Estado vs. deducibilidad fiscal del fondo de comercio financiero.
Estrategia financiera, N° 246, pags. 69-74

CASADO OLLERO, Gabriel (1985)
Extrafiscalidad e incentivos fiscales a la inversión en la CEE.
Hacienda Pública Española, n° 96

CASTILLO DE LA TORRE, Fernando (2012)
La identificación del beneficiario de la ayuda: una panorámica jurisprudencial.
Noticias de la Unión Europea N° 324, págs. 3-18

CASTILLO DE LA TORRE, Fernando & KEPPELNE, Jean Paul (2000)
Ayudas estatales: jurisprudencia comunitaria en 1999.
Gaceta jurídica de la Unión Europea y de la Competencia N° 205, enero-febrero, pags 52-76

CASTILLO DE LA TORRE, Fernando & KEPPELNE, Jean Paul (2001)
Ayudas estatales: jurisprudencia comunitaria en 2000.
Gaceta jurídica de la Unión Europea y de la Competencia N° 211, enero-febrero, pags 67-95

CASTILLO DE LA TORRE, Fernando & KEPPELNE, Jean Paul (2002)
Ayudas estatales: jurisprudencia comunitaria en 2001.
Gaceta jurídica de la Unión Europea y de la Competencia N° 217, enero-febrero, pags 106-134

CASTILLO DE LA TORRE, Fernando & KEPPELNE, Jean Paul (2003)
Ayudas estatales: jurisprudencia comunitaria en 2002.
Gaceta jurídica de la Unión Europea y de la Competencia N° 223, enero-febrero, pags 11-41

CASTILLO DE LA TORRE, Fernando & KEPPELNE, Jean Paul (2004)
Ayudas estatales: jurisprudencia comunitaria en 2003.
Gaceta jurídica de la Unión Europea y de la Competencia N° 231, mayo-junio, pags 112-142

CASTILLO DE LA TORRE, Fernando & KEPPELNE, Jean Paul (2005)
Ayudas estatales: jurisprudencia comunitaria en 2004.
Gaceta jurídica de la Unión Europea y de la Competencia N° 235, enero-febrero, pags 54-70

CASTILLO DE LA TORRE, Fernando & URRACA CAVIEDES, Carlos (2006)
Ayudas estatales: jurisprudencia comunitaria en 2005.
Gaceta jurídica de la Unión Europea y de la Competencia Nº 244, julio-agosto, pags 41-76

CASTILLO DE LA TORRE, Fernando & URRACA CAVIEDES, Carlos (2007)
Ayudas estatales: jurisprudencia comunitaria en 2006.
Gaceta jurídica de la Unión Europea y de la Competencia Nº 247, enero-febrero, pags 53-89

CASTILLO DE LA TORRE, Fernando & URRACA CAVIEDES, Carlos (2008)
Ayudas estatales: jurisprudencia comunitaria en 2007.
Gaceta jurídica de la Unión Europea y de la Competencia Nº 3 (Nueva época), mayo-junio, pags 5-40

CASTILLO DE LA TORRE, Fernando & URRACA CAVIEDES, Carlos (2010)
Ayudas estatales: jurisprudencia comunitaria en 2009.
Gaceta jurídica de la Unión Europea y de la Competencia, Nº 18, Nueva Epoca; Noviembre - Diciembre 2010, pgs. 19 - 59

CASTILLO DE LA TORRE, Fernando & URRACA CAVIEDES, Carlos (2010)
Ayudas estatales: jurisprudencia comunitaria en 2008.
Gaceta jurídica de la Unión Europea y de la Competencia, Nº 13, Nueva Epoca; Enero - Febrero 2010, pgs. 9 - 45

CASTILLO DE LA TORRE, Fernando & URRACA CAVIEDES, Carlos (2012)
Ayudas estatales: jurisprudencia de la Unión en 2010.
Gaceta jurídica de la Unión Europea y de la Competencia Nº 30, págs. 68-94

CASTILLO DE LA TORRE, Fernando & URRACA CAVIEDES, Carlos (2013)
Ayudas estatales: Jurisprudencia de la Unión en 2011.
Gaceta jurídica de la Unión Europea y de la competencia, Nº 34, 2013 , págs. 46-78

CAYON GALIARDO, Antonio; FALCON Y TELLA, Ramon; DE LA HUCHA CELADOR, Fernando (1990)
La Armonización Fiscal en la Comunidad Económica Europea y el sistema tributario español: incidencia y convergencia.
Instituto de Estudios Fiscales, Madrid

COLIN-GOGUEL, Antoine (2003)
Le caractère public d'un avantage en droit communautaire: après les arrêts PreussenElektra et Stardust.
Competition Policy Newsletter, nº3, Autumn pgs. 26 - 32

CORDEWENER, Axel (2012)

Asymmetrical Tax Burdens and EU State Aid Control.

EC Tax Review, Vol 21 N° 6, pp. 288–292

CREUS CARRERAS, Antonio & URIARTE VALIENTE, Begoña (2003)

Evolución del criterio de selectividad de las ayudas de estado en relación con las medidas fiscales .

En Ortiz Blanco, Luis y León Jiménez, Rosario (coord.): "Derecho de la Competencia Europeo y Español. Curso de iniciación". Vol. IV. Editorial Dykinson, Madrid

CROCIANI, Pietro (2006)

Can State aid policy become more economic friendly?.

World Competition, Vol.29 N°1, pags. 89-108

CRUZ AMORÓS, Miguel (2008)

El controvertido tratamiento fiscal del fondo de comercio financiero derivado de la adquisición de participaciones en entidades no residentes.

en "Justicia y Derecho Tributario: Libro homenaje al profesor Julio Banacloche Pérez", editorial La Ley, págs. 370 - 371

DA CRUZ VILAÇA, José Luis (2009)

Material and Geographic Selectivity in State Aid - Recent Developments.

European State Aid Law Quarterly 4/2009, pags. 443 - 451

DASHWOOD, Alan & O'LEARY, Siofra (1997)

The principle of Equal Treatment in EC Law.

Sweet & Maxwell, London

DEBIEUBRE, Marie (2008)

La notion d'aide d'état: les contours de la nature étatique des ressources aux termes de l'article 87.1 du traité CE .

En Ortiz Blanco, Luis y Martín de las Muelas Baeza, Reyes (coord.): "Derecho de la Competencia Europeo y Español. Curso de iniciación". Vol. VIII. Editorial Dykinson, Madrid

DEWATRIPONT, Mathias (2006)

The economics of state aid control: some remarks.

CPI, N°2, pags. 79-92

DI BUCCI, Vittorio (2006)

Direct Taxation. State Aid in form of Fiscal Measures.

En Sanchez Rydelski, Michael "The EC State Aid Regime. Distortive Effects of State Aid on Competition", London, Cameron May 2006, págs. 73 - 90

DIAZ ABAD, Nuria (2001)

Clases de ayudas de Estado: subvenciones, medidas de tipo financiero y aportaciones de capital.

Noticias de la Unión Europea Nº 196, pags. 7-16

DIAZ ABAD, Nuria (2012)

La fiscalidad de Gibraltar a examen.

Civitas. Revista Española de Derecho Europeo Nº. 41, págs. 7-13

DONY, Marianne (1993)

La notion d'aide d'Etat.

Cahiers de droit Européen, Nº 3-4, pags. 399-416

DONY, Marianne (2005)

Aides d'Etat, concurrence et libre circulation.

Revue des Affaires Européennes, Paris, Nº 3, pags. 411-418

DONY, Marianne & SMITS, Catherine (2005)

Aides d'État.

Editorial Bruylant, Editions de l'Université libre de Bruxelles

DRABBE, Humbert (2013)

The Test of Selectivity in State Aid Litigation: The Relevance of Drawing Internal and External Comparisons to Identify the Reference Framework.

En "State Aid and Tax Law", Alexander Rust & Claire Micheau (eds.), págs 87 - 106.

Edit. Kluwer Law International, The Netherlands

D'SA, Rose M. (2000)

When is aid not state aid? The implications of the English Partnerships decision for European competition law and policy.

European Law Review Vol. 25 Nº 2, abril 2000, pags. 139-156

ENGELLEN, Frank (2012)

State aid and restrictions on free movement: two sides of the same coin?.

European Taxation, Vol. 52, Nº. 5, págs. 204-209

ENGELLEN, Frank & GUNN, Anna (2013)

State Aid: Towards a Theoretical Assessment Framework.

En "State Aid and Tax Law", Alexander Rust & Claire Micheau (eds.), págs 137 - 152. Edit. Kluwer Law International, The Netherlands

ENGLISCH, Joachim (2013)

EU State Aid rules applied to indirect tax measures.

EC tax review. Vol. 22, Nº. 1, 2013 , págs. 9-18

- ENGLISCH, Joachim (2013)
State Aid and Indirect Taxation.
En "State Aid and Tax Law", Alexander Rust & Claire Micheau (eds.), págs 69 - 86.
Edit. Kluwer Law International, The Netherlands
- EVANS, Andrew (1997)
European community law of state aid.
Oxford, Clarendon XLVIII Páginas 107-145; 428-445
- FALCÓN TELLA, Ramón & ALMUDI CID, José Manuel (2007)
El derecho fiscal europeo.
en la obra colectiva "Manual de Fiscalidad Internacional" (Coordinador: Teodoro Cordon Ezquerro), Capítulo 5, Tomo I, pags. 161-198. 3ª edición, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid
- FALCÓN Y TELLA, Ramón (1993)
La armonización fiscal en la jurisprudencia .
En G. C. Rodríguez Iglesias y D. J. Liñán Noguerras (dirs.) El Derecho comunitario europeo y su aplicación judicial, Civitas, pags. 981-1002
- FALCÓN Y TELLA, Ramón (2001)
La desorbitada expansión de concepto de «ayuda de Estado» en la práctica reciente de la Comisión: el ejemplo de la decisión de 31 de octubre de 2000 (LCEur 2001, 805), relativa a la deducción por actividades de exportación contemplada en el artículo 34 LIS.
Quincena Fiscal Aranzadi num. 7/2001 (Editorial). Editorial Aranzadi, SA, Pamplona. 2001
- FALCÓN Y TELLA, Ramón (2005)
En torno a la STS 9 diciembre 2004 relativa a las normas forales de 1996 (II): régimen de ayudas y libertad de establecimiento.
Quincena fiscal: Revista de actualidad fiscal, Nº 3/4, pags. 5-9
- FALCÓN Y TELLA, Ramón (2005)
En torno a la STS 9 diciembre 2004 relativa a las normas forales de 1996 (I): los efectos de la declaración de nulidad y el papel del Tribunal Supremo en el control de las ayudas de Estado.
Quincena fiscal: Revista de actualidad fiscal, Nº 2, pags. 5-10
- FALCÓN Y TELLA, Ramón (2014)
Hacia un nuevo concepto de ayuda de Estado, basado en el beneficio a "Determinadas empresas o producciones" del mismo Estado, y no en los efectos sobre la competencia. Las decisiones del Tribunal General de 7 de Noviembre de 2014.
Quincena fiscal Nº 22 págs. 13-17

FANTOZZI, Augusto (2003)

The applicability of state aid rules to tax competition measures: a process of "de facto" harmonization in the tax field?.

En el libro 'Tax Competition in Europe', ed. Wolfgang Schön, págs. 121-132.

International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam

FARLEY, Martin (2010)

The Role of Economics-based Approaches when Analysing Effects on Trade and Distortions of Competition after Wam.

European State Aid Law Quarterly 2/2010, Vol. 9 N°2, págs. 369-374

FERNANDEZ FARRERES, Germán José (1993)

El régimen de las ayudas estatales en la Comunidad Europea..

Civitas Cuadernos de Estudios Europeos

FERREIRO SERRET, Estela (2013)

La recuperación del "Tax Lease" español.

Quincena fiscal N° 11, págs. 17-33

FERREIRO SERRET, Estela (2013)

El tax lease español como ayuda de Estado.

Documentos del Instituto de Estudios Fiscales n° 15/2013, págs. 115-121

FICHERA, Franco (1992)

Le agevolazioni fiscali.

Ed. Cedam, Milano

FICHERA, Franco (1998)

Gli aiuti fiscali nell'ordinamento comunitario.

Rivista di diritto Minanziario e scienza delle finanze, Vol. 57-I pp. 84-137

FLETT, James (2008)

EC State Aid Law/Le Droit des Aides d'Etat dans le CE. Liber amicorum in honour Francisco Santaolalla.

Kluwer Law International

FLORINDO GIJÓN, Fernando (2003)

El Código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas y su relación con el régimen comunitario de control de las ayudas estatales.

Crónica Tributaria, N° 109, 2003, pags. 101-118

FLYNN, James (1987)

Can misapplication of a fiscal measure constitute State aid?.

European Law Review, págs. 232-238

- FRIEDERISZICK, Hans W. & RÖLLER, Larshendrik (2007)
Using economic analysis to assess R&D&I State aid measures.
European State Aid Law Quarterly 4/2007, pags. 592-604
- FRIEDERISZICK, Hans W.; RÖLLER, Lars-Hendrik & VEROUDEN, Vincent (2006)
EC State Aid Control: An Economic Perspective.
En Sanchez Rydelski, Michael "The EC State Aid Regime. Distortive Effects of State Aid on Competition", London, Cameron May 2006, págs. 145 - 182
- FUENTES QUINTANA, Enrique (1964)
Las exigencias de un sistema impositivo ideal y los impuestos de España.
Información Comercial Española, agosto 1964, págs 77 - 85
- FUENTES QUINTANA, Enrique (1974)
"Introducción" a la obra de Fritz Neumark "Principios de la Imposición", IEF 1974, págs. XVII-LV.
Instituto de Estudios Fiscales, Madrid
- "GARCIA GUIJO, Leopoldo (2013)
Las ayudas de Estado de naturaleza fiscal en la realización del mercado interior.
Breve aproximación
a la relación entre las ayudas de Estado y las libertades de circulación.
Documentos del Instituto de Estudios Fiscales nº 15/2013, págs. 123-138"
- GARCIA GUIJO, Leopoldo (2013)
El nuevo reglamento de procedimiento en materia de ayudas de estado.
Quincena fiscal Nº 20, págs. 17-36
- GARCIA NOVOA, César (1994)
Los instrumentos jurídicos para la armonización y uniformidad fiscal comunitaria y su incidencia en el ordenamiento interno español.
Noticias de la Unión Europea Nº 115-116, pags. 29-42
- GAVIN, Barrett (2003)
Re-examining the Concept and Principle of Equality in EC Law.
Yearbook of European Law (2003) 22(1): 117-153
- GEELHOED, Leendert A. (2005)
The Demarcation of State Aid and Regulatory Charges.
European State Aid Law Quarterly 3/2005 pgs. 401 - 405
- GOLFINOPOULOS, Christos (2003)
Concept of selectivity criterion in state aid control definition following the Adria-

Wien judgement. Measures justified by the nature or general scheme of a system.
European Competition Law Review Nº 10, pags. 543-548

GONZALEZ GARCIA, Gabriela (2004)

Una aproximación al contenido de los conceptos de discriminación y restricción en el derecho comunitario.

Documentos, nº 8/04. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid

GORIS, David R.A. & LAP, Suzan P.T. (2002)

E.U. State Aid Policy and Direct Business Taxation.

International Company and Commercial Law Review, nº1, págs. 37 - 44

GRAU RUIZ, Maria Amparo (2007)

STJCE 14.9.2004. Reino de España contra Comisión de las Comunidades Europeas, As. C-276/02: la trascendencia en materia de ayudas de Estado de la actitud de las autoridades nacionales frente al impago de impuestos y cotizaciones de Seguridad Social por una empresa en suspensión de pagos.

Crónica tributaria, Nº 123, pags. 198-208

GUNN, Ann & LUTS, Joris (2015)

Tax Rulings, APAs and State Aids: Legal Issue.

EC Tax Review, Vol 24 nº 2, págs. 119-125

HANCHER, Leigh (2003)

Towards a New Definition of a State Aid under European Law: Is there a New Concept of State Aid Emerging?.

European State Aid Law Quarterly 3/2003, pags. 365-373

HANCHER, Leigh (2005)

Towards an Economic Analysis of State Aids.

European State Aid Law Quarterly 3/2005 pgs. 425 - 440

HANCHER, Leigh (2006)

The general framework.

Cap. 3 de la obra "EC State Aids", de HANCHER, Leigh; OTTERVANGER, Tom; SLOT, Piet Jan, Sweet & Maxwell, 2006

HANCHER, Leigh; OTTERVANGER, Tom; SLOT, Piet Jan (2006)

EC State Aids.

Sweet & Maxwell, 3ª ed. 2006

HEIDENHAIN, Martin (2009)

European State Aid Law: a Handbook.

Beck C.H.

HEIDENHAIN, Martin (2010)

European State Aid Law: a Handbook.

Hart Publishing

HEIDHUES, Paul and NITSCHKE, Rainer (2006)

Comments on State Aid Reform - some implications of an Effects-based approach.

European State Aid Law Quarterly 1/2006, pags. 23-34

HERM, Marek & ROSSI-MACCANICO, Pierpaolo (2006)

Commission requests phasing out of Spain's export related tax incentives.

Competition Policy Newsletter, nº3, Summer pgs. 59 - 62

HERNANDEZ GUERRERO, Vanessa (2004)

Aplicación de las normas sobre ayudas de Estado a regímenes tributarios: reflexiones al hilo de los casos gibraltareños.

Revista de Derecho Comunitario Europeo, Nº 19, pags. 869-902

HERNANDEZ GUERRERO, Vanessa (2004)

Defining the balance between free competition and tax sovereignty in EC and WTO law: the due respect to the general tax system.

German Law Journal, Vol 5 nºI, pp. 87-100

HERNU, Rémy (2003)

Principe d'égalité et principe de non-discrimination dans la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes.

L.G.D.J., Paris

HERRERA MOLINA, Pedro Miguel (2007)

STJCE 15.7.2004, España/Comisión, As C-501/00: Artículos 4 CA, letra c), y 67 CA ¿ Decisión nº 2496/96/CECA de la Comisión ¿ Ayudas a la exportación a favor de las empresas siderúrgicas ¿ Observancia de un plazo razonable ¿ Deducción fiscal (art. 34 de la Ley 43/1995 sobre el Impuesto sobre Sociedades) ¿ Obligación de motivación ¿ Selectividad ¿ Medida general?.

Crónica tributaria Nº 123, págs. 185-188

HILDEBRAND, Doris & SCHWEINSBERG, Andrea (2007)

Refined economic approach in european state aid control. Will it gain momentum?.

World Competition, Vol.30 Nº 3, pags. 449-462

HOCINE, Mehdi (2002)

Aides fiscales: la Commission procède à l'examen approfondi du critère de la sélectivité dans le domaine de la fiscalité directe des entreprises.

Competition Policy Newsletter, nº1, pgs. 85 - 86

- HONORE, Michael (2009)
Selectivity and Taxation. Reflections in the Light of Case C-487/06 P, British
Aggregates Association..
European State Aid Law Quarterly 4/2009, Vol. 8 Issue 4, p527-537
- HONORE, Michael & FORNO, Charlotte (2012)
Report from the Autumn Conference on European State Aid Law 2011.
European State Aid Law Quarterly 2/2012, Vol. 11 N° 2, págs. 527-531
- HREHOROVSKA, Lucia (2006)
Tax Harmonization in the European Union.
Intertax, Vol. 34 N° 3 pags.158-166
- INGROSSO, Manlio & TESAURO, Giuseppe Tesaro (eds) (2009)
Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato.
Edit. Jovene, Nápoles
- ISENBAERT, M. (2010)
EC law and the sovereignty of the member states in direct taxation.
IBFD Doctoral Series Vol. 19. Amsterdam IBFD 2010
- JÄÄSKINEN, Nilo (2007)
Las Islas Åland, un área fiscal sin competencias tributarias.
En Concierto económico vasco y Europa : concierto económico, fiscalidad regional y
ayudas de estado: Actas del Congreso Internacional Diciembre 2006, Universidad de
Deusto, págs. 337 - 344
- JAEGER, Thomas (2012)
Taking Tax Law Seriously: The Opinion of AG Mazák in EDF.
European State Aid Law Quarterly 1/2012, Vol. 11 N° 1, págs. 1-3
- JAEGER, Thomas (2012)
Goodbye Old Friend: Article 107's Double Control Criterion.
European State Aid Law Quarterly 3/2012, Vol. 11 N° 3, págs. 535-538
- JANEZ, Ahlin (2012)
Material Selectivity, a Less Fuzzy Concept?..
European State Aid Law Quarterly 4/2012, Vol. 11 N° 4, págs. 847-874
- JANSEN, S.J.J.M. (Edt.) (2011)
Fiscal sovereignty of the Member States in an internal market : past and future.
Eucotax series on European taxation vol.28. Alphen aan den Rijn Kluwer Law
Internationa

JENNY, Frederic (2006)

The State Aid Action Plan: A Bold Move or a Timid Step in the Right Direction?.
CPI, Nº2, pags.

JENSEN, Jonas Lybech (2013)

Report on the 2012 Autumn Conference of the European State Aid Law Institute.
European State Aid Law Quarterly 2/2013, Vol. 12 Nº 2, págs. 434 - 439

JESSEN, Pernille Wegener (2012)

State Aid and Taxation in Relation with Third Countries.
Intertax. Vol. 40 (2012), no. 2 (Special issue of Intertax on state aid and taxation),
págs. 132-138

JOINT COMMITTEE ON TAXATION (2008)

A reconsideration of tax expenditure analysis (JCX-37-08).
Prepared by the Staff of the Joint Committee on Taxation

JUAN CASADEVALL, Jordi de (2011)

Ayudas de Estado e imposición directa en la Unión Europea.
Editorial Aranzadi

KARYDIS, Georges (2003)

Le principe de l'opérateur économique privé, critère de qualification des mesures
étatiques, en tant qu'aides d'État, au sens de l'article 87.1 du Traité CE.
Revue Trimestrielle de Droit Européen 39(3) julio-septiembre, pp. 389-413

KEPPENNE, Jean Paul (1999)

Guide des aides d'Etat en droit communautaire.
Editorial Bruylant

KEPPENNE, Jean Paul (2000)

Politiques fiscales nationales et contrôle communautaire des aides d'État.
Droit Européen, pgs. 25 - 34

KIRSCHBAUM, Rita Maria (2004)

Aspects of the Meaning of Distortion of Competition in State Aid Law in Case of
State Measures in the Public Interest.
European State Aid Law Quarterly 1/2004 pgs. 35-40

KLEINER, Thibaut (2006)

The State Aid Reform.
En Sanchez Rydelski, Michael "The EC State Aid Regime. Distortive Effects of State
Aid on Competition", London, Cameron May 2006, págs. 827 - 848

KLEINER, Thibaut (2007)

The new Framework for Research, Development and Innovation, 2007–2013.

European State Aid Law Quarterly 2/2007, pags. 231-248

KNAUL, Andreas & PÉREZ FLORES, Francisco (2007)

State Aid.

En Faull, Jonathan y Nikpay, Ali: "The EC Law of Competition", pp. 1.703 - 1.785.

Oxford University Press, 2007 2nd edition

KOENIG, Christian & FUG, Oliver C. (2005)

How to put the EC State Aid Action Plan into Action. Rendering the Market Failure Test Operational.

European State Aid Law Quarterly 4/2005, pgs. 591-592

KOENIG, Christian & KÜLING, Jurgén (2002)

EC Control of Aid Granted through State Resources.

European State Aid Law Quarterly, 1/2002, págs. 7 - 18

KÖHLER, Martin (2011)

New Trends Concerning the Application of the Private Investor Test.

European State Aid Law Quarterly 1/2011, pags. 21 - 33

KOLFF, Adriaan & MULLERAT, Ramon (2002)

Goodwill Deduction and Other Good Things from Spain.

Intertax, Vol. 30 N° 6/7, pags. 252-254

KROES, Neelie (2005)

Reforming Europe's State Aid regime: an Action Plan for change.

European State Aid Law Quarterly 3/2005 pgs. 387 - 390

KUBE, Hanno E. (2001)

National Tax Law and the Transnational Control of State Aids: On the Need for a Further Reconciliation of Economic and Social Policy Concerns in Transnational Law .

EUI Working Paper, Department of Law

KURCZ, Bartłomiej (2007)

How selective is selectivity? A few thoughts on regional selectivity.

Cambridge Law Journal, 66 págs. 313-324

KURCZ, Bartłomiej & VALLINDAS, Dimitri (2008)

Can general measures be...selective? Some thoughts on the interpretation of a state aid definition.

Common Market Law Review, Vol. 45 N° 1, pags. 159-182

KVASNINA, Alla, et alii (2012)

Conference Report: Research Seminar on State Aid and Tax Measures (Aarhus, Denmark, 27 January 2011).

Intertax. Vol. 40 (2012), no. 2 (Special issue of Intertax on state aid and taxation), págs. 150-158

LANG, John Temple (2012)

The Gibraltar State Aid and Taxation Judgment . A "Methodological Revolution"?. European State Aid Law Quarterly 4/2012, Vol. 11 N° 4, págs. 805-812

LANG, Michael (2009)

Selectivity as a criterion to determine whether a tax measure constitutes state aid . En Pistone, P. (edit.), "Legal Remedies in European Tax Law", págs. 269-270. Amsterdam, IBDF

LANG, Michael (2012)

State Aid and Taxation: Recent Trends in the Case Law of the ECJ. European State Aid Law Quarterly 2/2012, Vol. 11 N°2, págs. 411-421

LAROMA JEZZI, Philip (2004)

Principi tributari nazionali e controllo sopranazionale sugli aiuti fiscali . Rivista italiana di diritto pubblico comunitario, N° 1, 2004 , págs. 91-118

LASOK, Paul (1986)

State aids and remedies under the EEC Treaty. European Competition Law Review, Oxford. Vol. 7. No.1. págs. 53-82

LENAERTS, Koen (2009)

State Aid and Direct Taxation.

En la obra 'EU Competition Law in Context: Essays in Honour of Virpi Tiili', Editado por Heikki Kanninen, Nina Korjus y Allan Rosas, capítulo 18, págs. 291 - 306. Hart Publishing, Oxford and Portland, Oregon

LEVER, Sir Jeremy (2013)

EU State Aid Law – Not a Pretty Sight. European State Aid Law Quarterly 1/2013, Vol. 12 N° 1, págs. 5 - 10

LEVI, Laure (2005)

L'identification du bénéficiaire de l'aide.

En DONY, Marianne y SMITS, Catherine: "Aides d'État", editions de l'Université de Bruxelles, 2005, pgs. 195 - 211

LIPINSKI, Julia (2012)

"Fine-Tunings" Regarding the Assessment of Aid Schemes. European State Aid Law Quarterly 4/2012, Vol. 11 N° 4, págs. 833-846

LO SCHIAVO, Gianni (2013)

The General Court Reassesses the British Aggregates Levy: Selective Advantages “Permeated” by an Exercise on the Actual Effects of Competition?.

European State Aid Law Quarterly 2/2013, Vol. 12 N° 2, págs. 384 - 390

LOPE-CUFI, Olga, LOPE-CUFI, Miriam (1997)

Beneficios fiscales en el Impuesto sobre Sociedades como ayudas de Estado.

Quincena fiscal: Revista de actualidad fiscal, N° 19, págs. 11-22

LOPEZ LOPEZ, Hugo (2010)

General Thought on Selectivity and Consequences of a Broad Concept of State Aid in Tax Matters.

European State Aid Law Quarterly 4/2010, págs. 807 - 819

LOPEZ LOPEZ, Hugo (2010)

El régimen jurídico de las ayudas de Estado y su incidencia en el sistema tributario español. La amortización fiscal del fondo de comercio financiero para la adquisición de participaciones en entidades extranjeras.

Quincena fiscal: Revista de actualidad fiscal, N° 15-16, 2010 , págs. 85-114

LÜBBIG, Thomas (2003)

L'application de l'article 87 du Traité de Rome aux aides fiscales: un coup de'État communautaire?.

Revue du Marché Commun N° 465, págs. 124-128

LÜBBIG, Thomas & Von MERVELD, Thomas (2003)

Stardust Marine: Introducing imputability into State Aid Rules. Plain sailing into Calm Seal or Rowing Back into Shallow Waters?.

European Competition Law Review, págs. 629 - 633

LUJA, Raimond H.C. (1999)

WTO Agreements versus the EC Fiscal Aid Regime: Impact on Direct Taxation.

Intertax, Vol. 27 N° 6/7, págs. 207-225

LUJA, Raimond H.C. (2000)

Anti-tax avoidance Rules and Fiscal Trade Incentives.

Intertax, Vol. 28, N° 6/7, págs. 226-240

LUJA, Raimond H.C. (2004)

Tax treaties and state aid: some thoughts .

European Taxation Vol. 44, N° 5, págs. 234-238

LUJA, Raimond H.C. (2007)

Should fiscal state aid go global?.

EC Tax Review Vol.16 N° 5, págs. 231-235

- LUJA, Raimond H.C. (2009)
Group Taxation, Sectoral Tax Benefits and De Facto Selectivity in State Aid Review.
European State Aid Law Quarterly 4/2009, pags. 473 - 487
- LUJA, Raimond H.C. (2010)
Revisiting the Balance between Aid, Selectivity and Selective Aid in Respect of
Taxes and Special Levies.
European State Aid Law Quarterly 1/2010, pags. 161 - 168
- LUJA, Raimond H.C. (2010)
Substance over Legal Form: Should (non-incorporated Businesses be Considered
Comparable for Fiscal State Aid Purposes?.
European State Aid Law Quarterly 2/2010, pag. 183
- LUJA, Raimond H.C. (2012)
(Re)shaping Fiscal State Aid: Selected Recent Cases and Their Impact.
Intertax. Vol. 40 (2012), no. 2 (Special issue of Intertax on state aid and taxation),
págs. 120-131
- LUJA, Raimond H.C. (2013)
The Selectivity Test: The Concept of Sectoral Aid.
En "State Aid and Tax Law", Alexander Rust & Claire Micheau (eds.), págs 107 -
118. Edit. Kluwer Law International, The Netherlands
- LUTS, Joris (2014)
Compatibility of the IP Box Regimes with EU State Aid and Code of Conduct.
EC Tax Review, Vol 23 nº 5, págs. 258-283
- MAGRANER MORENO, Francisco (2009)
Deduction for Export Activities in Spains Corporation Tax: Present and Future.
EC Tax Review, Vol. 18 Nº 2 pags. 76 – 83
- MAGRANER MORENO, Francisco; MARTIN LOPEZ, Jorge (2005)
Ayudas de Estado y beneficios fiscales: La deducción por actividad exportadora en el
Impuesto sobre Sociedades.
Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera, Nº. 172, pags. 73-77
- MAIER, Martina & WERNER, Philipp (2005)
Review of Judgment AEM SpA v. Autorità per l'Energia Elettrica e per il Gas.
European State Aid Law Quarterly 4/2005 pgs. 657 - 660
- MALVÁREZ PASCUAL, Luis Alberto (2014)
La doctrina del tribunal general de la UE en el caso de la amortización fiscal del
fondo de comercio financiero. Un cambio de criterio de alcance general en la

distinción entre medidas generales y selectivas.

Quincena fiscal Nº 22 págs. 127-158

MANG, F. (2015)

The (in)compatibility of IP box regimes with EU law, the code of conduct and the BEPS initiatives.

European Taxation, Vol. 55, Nº 2-3, págs. 78-87

MANZANO SILVA, María Elena (2009)

Régimen comunitario sobre ayudas de Estado y tratamiento fiscal de las sociedades cooperativas.

Quincena Fiscal Aranzadi num. 3/2009

MARTIN JIMENEZ, Adolfo J. (1995)

EC Law and Clauses on LOB in Treaties with the US after Maastricht and the US-Netherlands Tax Treaty.

EC Tax Review 2, págs. 78-88

MARTIN JIMENEZ, Adolfo J. (1999)

Towards corporate Tax Harmonization in the european Community: An Institutional and Procedural Analysis.

Kluwer Law International

MARTIN JIMENEZ, Adolfo J. (2001)

El concepto de ayuda de Estado y las normas tributarias: problemas de delimitación del ámbito de aplicación del artículo 87.1 TCE.

Noticias de la Unión Europea Nº 196, págs. 81-116

MARTIN JIMENEZ, Adolfo J. (2012)

La prohibición de ayudas de estado y los impuestos directos¿evolución, revolución, ... o, simplemente, intervención?.

Civitas. Revista española de derecho financiero Nº 155, págs. 9-17

MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J. (2012)

El concepto de ayuda de Estado y las normas tributarias en materia de imposición directa: estado de la cuestión.

Noticias de la Unión Europea Nº 324, págs. 35-50

MARTIN LÓPEZ, Jorge (2006)

Competencia fiscal perjudicial y ayudas de Estado en la Unión Europea.

Ed. Tirant lo Blanch (Col. Tirant monografías, Nº 411), Valencia

MARTÍN QUERALT, Juan Bautista (2008)

La deducción del fondo de comercio financiero y las Ayudas de Estado.

Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera, Nº. 207, págs. 4-7

- MARTIN, Stanislas & STRASSE, Christophe (2005)
La politique communautaire des aides d'État est-elle une politique de concurrence?.
Concurrences N°3, pags. 52-59
- MARTINEZ BARBARA, Gemma (2015)
Fiscal state aid. Lights and shadows in the 2013 Commission Decision of the
Spanish Tax Lease.
European Taxation, Vol. 55, N° 2-3, págs. 69-77
- MATTERA, Alfonso (1991)
El Mercado Único Europeo: sus reglas, su funcionamiento.
Civitas, Madrid
- MEHTA, Jayant (2007)
Tax Harmonisation and State Aid – A warning for the future?.
European State Aid Law Quarterly 2/2007, pags. 257-266
- MEIKLEJOHN, R. (1999)
The Economics of state aid.
European Economy, n°3 pgs. 25 - 31
- MEROLA, Massimo (2005)
Le critère de l'utilisation des ressources publiques .
En DONY, Marianne y SMITS, Catherine: "Aides d'État", éditions de l'Université de
Bruxelles, 2005, pgs. 15 - 51
- MEUSSEN, Gerard TK (1999)
The Principle of Equality in European Taxation.
Kluwer Law International
- MICHEAU, Claire (2008)
Tax selectivity in State aid review: a debatable case practice.
EC Tax Review, Vol. 17 N° 6 pags. 276–284
- MICHEAU, Claire (2012)
Fundamental freedoms and state aid rules under EU law: the example of taxation.
European Taxation, Vol. 52, N°. 5, págs. 210-214
- MICHEAU, Claire & DE LA BROUSSE, Gauthier Charles (2013)
Case Studies of Tax Issues on Selectivity: Analysis of the Patent Box Scheme and the
Reduced Taxation of Foreign - Source Interest Income.
En "State Aid and Tax Law", Alexander Rust & Claire Micheau (eds.), págs 153 -
174. Edit. Kluwer Law International, The Netherlands

- MIRANDA PEREZ, Armando (2004)
Fiscalidad indirecta, no discriminación y derecho comunitario.
Revista de la Facultad de Derecho de México, N° 242, pags. 129-164
- MIRANDA PEREZ, Armando (2005)
La no discriminación fiscal en los ámbitos internacional y comunitario.
J.M.Bosch, Madrid
- MONTI, Mario (1999)
How state aid affects tax competition.
EC Tax Review Vol. 8 N° 4, pags. 208-210
- MORENO GONZALEZ, Saturnina (2006)
Tendencias recientes de la jurisprudencia comunitaria en materia de ayudas de Estado de naturaleza tributaria..
Civitas, REDF, N° 132, octubre-diciembre pags. 825-893
- MORENO GONZALEZ, Saturnina (2013)
Los impuestos propios de carácter medioambiental desde la perspectiva comunitaria.
Quincena fiscal N° 22, págs. 167-172
- MORENO GONZALEZ, Saturnina (coord.) (2010)
Fiscalidad internacional. Convenios de doble imposición, impuesto sobre la renta de no residentes y ayudas de Estado.
Editorial Civitas
- MOSCOSO, Luis & ARRANZ, Tomás (2013)
A New Step in Material Selectivity in Tax Measures.
European State Aid Law Quarterly 2/2013, Vol. 12 N° 2, págs. 401 - 405
- MUSGRAVE, Richard A. & MUSGRAVE, Peggy B. (1999)
Hacienda Pública teórica y aplicada.
Mc Graw Hill
- NEUMARK, Fritz (1994)
Principios de la imposición.
Instituto de Estudios Fiscales, Madrid
- NICOLAIDES, Phedon (2001)
Fiscal Aid in the EC: A critical review of current practice.
World Competition, Vol. 24 N°3, pags. 319-342
- NICOLAIDES, Phedon (2002)
The New Frontier in State Aid Control - An Economic Assessment of Measures that Compensate Enterprises.
Intereconomics, Vol. 37 n° 3-4 Julio-Agosto, págs. 190 - 197

NICOLAIDES, Phedon (2004)

Fiscal State Aid in the EU: The limits of tax autonomy.

World Competition, Vol. 27 N°3, pags. 365-396

NICOLAIDES, Phedon (2007)

Developments in Fiscal Aid: New Interpretations and New Problems with the Concept of Selectivity.

European State Aid Law Quarterly 1/2007, pags. 43-49

NICOLAIDES, Phedon (2008)

Incentive Effect: Is State Aid Necessary when Investment Is Unnecessary?.

European State Aid Law Quarterly 2/2008 pags. 230-238

NICOLAIDES, Phedon (2009)

The Incentive Effect of State Aid: Its Meaning, Measurement, Pitfalls and Application.

World Competition, Vol. 32 N° 4, págs. 579–591

NICOLAIDES, Phedon (2010)

State Aid, Advantage and Competitive Selection: What Is a Normal Market Transaction?.

European State Aid Law Quarterly 1/2010, pags. 65 - 78

NICOLAIDES, Phedon (2010)

Distortion of competition in the field of state aid: From unnecessary aid to unnecessary distortion.

European Competition Law Review, Vol. 31, N°10, págs. 402-409

NICOLAIDES, Phedon (2013)

Taxes, the Cost of Capital and the Private Investor Principle.

European State Aid Law Quarterly 2/2013, Vol. 12 N° 2, págs. 243 - 245

NICOLAIDES, Phedon & BILAL, Sanoussi (1999)

An appraisal of the State Aid Rules of the European Community: Do they promote efficiency?.

Journal of World Trade, vol. 33 (2), pags. 97 - 124

NICOLAIDES, Phedon & KEKELEKIS, Mihalis (2005)

When do Firms in Trouble Escape from State Aid Rules?.

European State Aid Law Quarterly 1/2005 pgs. 17-25

NICOLAIDES, Phedon & KLEIS, Maria (2007)

Where is the advantage? The case of public funding of infrastructure and broadband networks.

European State Aid Law Quarterly 4/2007 pags. 615-637

- NICOLAIDES, Phedon & RUSU, Ioana Eleonora (2011)
Private Investor Principle: What Benchmark and Whose Money? .
European State Aid Law Quarterly 2/2011, Vol. 10 N°2, págs. 237-248
- NICOLAIDES, Phedon & RUSU, Ioana Eleonora (2012)
The Concept of Selectivity: An Ever Wider Scope.
European State Aid Law Quarterly 4/2012, Vol. 11 N° 4, págs. 791-803
- NICOLAIDES, Phedon Nicolaides & METAXAS, Antonis (2014)
Asymmetric Tax Measures and EU State Aid Law.
European State Aid Law Quarterly 1/2014, págs. 51-60
- NICOLAIDES, Phedon; KEKELEKIS, Mihalis & BUYSKES, Philip (2005)
State Aid policy in the European Community: a guide for practitioners.
International Competition Law series, v.16; Kluwer Law International, The Hague
(168 pgs)
- NICOLAIDES, Phedon; KLEIS, Maria & KEKELEKIS, Mihalis (2008)
State Aid Policy in the European Community: Principles and Practice.
Wolters Kluwer (International Competition Law Series)
- NIETO MONTERO, Juan José (2012)
La calificación de las normas italianas de reajuste de valores por parte de las
entidades de crédito objeto de reestructuración como ayudas de Estado: una cuestión
abierta .
Noticias de la Unión Europea N° 324, págs. 109-120
- O'BRIEN, M. (2005)
Company taxation, state aid and fundamental freedoms: is the next step enhanced
cooperation? .
European Law Review N° 2, pags. 209-233
- OBUOFORIBO, Belema R. (2013)
The Technical Aspects of the UK Patent Box Rules .
European taxation, Vol. 53, N°. 10, 2013 , págs. 482-490
- O'DONNELL, Keith & MULLER, Anne (2013)
State Aid and Tax Law: Enter the Taxpayer.
En "State Aid and Tax Law", Alexander Rust & Claire Micheau (eds.), págs 175 -
206. Edit. Kluwer Law International, The Netherlands
- ØLYKKE, Grith Skovgaard (2013)
Public Undertakings and Imputability – The Case of DSBFirst.
European State Aid Law Quarterly 2/2013, Vol. 12 N° 2, págs. 341 - 361

- ORENA DOMÍNGUEZ, Aitor (2013)
Recuperación de ayudas de Estado .
Quincena fiscal N° 19, págs. 31-59
- PANAYI, Christiana HJI (2004)
State Aid and Tax: the Third Way? .
Intertax, Vol. 32 N° 6/7 pags. 283-306
- PANAYI, Christiana HJI (2004)
Limitation on benefits and state aid .
European Taxation Vol. 44 N° 2/3 pags. 83-98
- PARISH, Matthew (2003)
On the Private Investor Principle.
European Law Review, págs 70-89
- PASCUAL GONZALEZ, Marcos (2000)
Aplicación de las normas comunitarias en materia de ayudas de Estado a las medidas de naturaleza fiscal.
Revista de información fiscal, N°. 40, pags. 38-52
- PASCUAL GONZALEZ, Marcos (2001)
Las ayudas de Estado de carácter fiscal. Su incidencia en el régimen económico y fiscal de Canarias.
Tesis doctoral dirigida por Guillermo G. Núñez Pérez. Universidad de La Laguna
- PASCUAL GONZALEZ, Marcos (2004)
La jurisprudencia del TJCE en materia de exenciones tributarias.
Hacienda Canaria, n° 9, Octubre 2004 pags. 11-42
- PASCUAL GONZALEZ, Marcos (2009)
La fundamentación de las exenciones tributarias en el derecho comunitario: el principio de ponderación. .
Quincena Fiscal Aranzadi num. 13/2009. Editorial Aranzadi, SA, Pamplona. 2009.
- PEREZ BERNABEU, Begoña (2008)
Ayudas de Estado en la jurisprudencia comunitaria: concepto y tratamiento.
Tirant lo Blanch, Valencia
- PEREZ BERNABEU, Begoña (2009)
El requisito de la selectividad en las ayudas de Estado de carácter fiscal y su incidencia en el ordenamiento español: dos ejemplos recientes.
Revista de información fiscal N°95, págs. 45-74
- PEREZ BERNABEU, Begoña (2011)
El criterio de la selectividad de facto en las ayudas de Estado (aplicación en relación

con las medidas forales fiscales).
Crónica tributaria N° 138, págs. 135-142

PEREZ BERNABEU, Begoña (2014)
R&D&I tax incentives in the European Union and State aid rules.
European Taxation, Vol. 54 N°5, págs. 178-191

PIERNAS LOPEZ, Juan Jorge (2010)
Annotation on Cases T-424/05 and T-445/05: Indirect Advantage and Selectivity
Revisited.
European State Aid Law Quarterly 1/2010, pags. 219 - 228

"PIERNAS LOPEZ, Juan Jorge (2010)
The notion of State aid and regulation in the EU: drawing the shape of a moving
target.
Cuadernos de derecho transnacional, Vol. 2, N°. 2, 2010 , págs. 173-201

Texto completo

Cuadernos de derecho transnacional, ISSN-e 1989-4570, Vol. 2, N°. 2, 2010 , págs.
173-201

Texto completo

"

PIERNAS LOPEZ, Juan Jorge (2012)
Algunas consideraciones sobre los criterios de selectividad y ventaja en ayudas
fiscales a la luz de la Decisión de la Comisión sobre la amortización del fondo de
comercio financiero.
Noticias de la Unión Europea, N° 324, págs. 51-62

PIERNAS LOPEZ, Juan Jorge & GARCIA AGUADO, Elena (2009)
Comentario de la Sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 18 de diciembre de
2008 en los asuntos acumulados T-211/2004 y T-215/2004, Gobierno de Gibraltar c.
Comisión de las Comunidades Europeas.
Gaceta jurídica de la Unión Europea y de la Competencia, N° 8, 2009 , págs. 91-106

PINTO, Carlo (1999)
EC state aid rules and tax incentives: a U-turn in Commission policy? (Part II) .
European Taxation Vol. 39, N° 9

PINTO, Carlo (1999)

EC state aid rules and tax incentives: a U-turn in Commission policy? (Part I) .
European Taxation Vol. 39, N° 8

PINTO, Carlo (2003)

Tax Competition & EU Law.
Kluwer Law International

PISTONE, Pasquale (2012)

The Growing Importance of the Prohibition of State Aids in Tax Matters.
Intertax. Vol. 40 (2012), no. 2 (Special issue of Intertax on state aid and taxation),
pág. 84

PISTONE, Pasquale (2012)

Smart Tax competition and the Geographical Boundaries of Taxing Jurisdictions:
Countering Selective Advantages Amidst Disparities.
Intertax. Vol. 40 (2012), no. 2 (Special issue of Intertax on state aid and taxation),
págs. 85-91

PLENDER, Richard (2004)

Definition of Aid.

En BIONDI, Andrea, EECKHOUT, Piet y FLYNN, James: "The Law of State Aid in
the European Union", Oxford University Press, pp. 3-39

POLACKOVA BRIXI, Hana, VALENDUC, Christian M.A. y SWIFT, Zhicheng
(2004)

Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending through the Tax
System.
The World Bank, Washington

POST, Dennis (2014)

The ECJ on State Aid and Loss Trafficking: A Missed Opportunity? .
EC Tax Review, Vol 23 n° 2, págs. 76-84

PREK, Miro & LEFEVRE, Silvére (2012)

The Requirement of Selectivity in the Recent Case-Law of the Court of Justice.
European State Aid Law Quarterly 2/2012, Vol. 11 N°2, págs. 335-345

QUIGLEY, Conor (1988)

The notion of a State Aid in the EEC.
European Law Review N° 4, pags. 242-256

QUIGLEY, Conor (2004)

General Taxation and State Aid.

En BIONDI, Andrea, EECKHOUT, Piet y FLYNN, James: "The Law of State Aid in the European Union", Oxford University Press, pp. 207-218

QUIGLEY, Conor (2008)
European State Aid Law.
Hart Publishing, Oxford

QUIGLEY, Conor (2012)
Direct Taxation and State Aid: Recent Developments Concerning The Notion of Selectivity.
Intertax. Vol. 40 (2012), no. 2 (Special issue of Intertax on state aid and taxation), págs. 112-119

QUIGLEY, Conor & COLLINS, Anthony (2003)
EC State Aid Law and Policy.
Hart Publishing, Oxford

RAINER, Anno (2006)
EC Tax Scene: Advocate General Léger Opines on Belgian Coordination Centres.
Intertax, Vol. 34 N° 4 págs. 227-228

ROBERTSON, Aidan (2004)
State Aid and Reference Policy after GIL Insurance.
European Competition Law Review Vol. 25 N° 10, págs. 603 - 606

RODRIGO FERNANDEZ, Jose Ignacio (1987)
Ayudas de Estado.
Noticias de la Unión Europea N° 33, págs. 69-80

RODRIGUEZ BEREJO, Alvaro (1998)
Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española.
Revista Española de Derecho Financiero, PÁGS. 593-626

RODRIGUEZ CURIEL, José Wenceslao (1993)
Giro jurisprudencial restrictivo del concepto de Ayuda de Estado (Sentencia del TJCE de 17-3-93).
Gaceta jurídica de la Unión Europea y de la Competencia N° 83, págs. 5-11

RODRIGUEZ CURIEL, José Wenceslao (1994)
Las ayudas públicas.
En "III jornadas sobre sentencias fundamentales del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas", celebradas durante los días 12, 13 y 14 de abril, págs. 67-144. Edita: Comunidad de Madrid

- RODRIGUEZ CUIEL, José Wenceslao (1998)
Actual concepto de Ayuda de Estado (Art. 92.1 del Tratado CE).
Gaceta jurídica de la Unión Europea y de la Competencia N° 138, pg.5
- RODRIGUEZ MIGUEZ, José Antonio (2012)
Economía real y medidas anticrisis.
Noticias de la Unión Europea N° 324, págs. 63-72
- RODRIGUEZ MÍGUEZ, José Antonio & GIPPINI FOURNIER, Eric (2012)
El principio del inversor privado en una economía de mercado. ¿Quién da más?.
Noticias de la Unión Europea N° 330, págs. 45-59
- ROMARIZ, Cristina (2014)
Revisiting Material Selectivity in EU State Aid Law - Or "The Ghost of Yet-To-Come".
European State Aid Law Quarterly 1/2014, págs. 39-50
- ROSS, Malcolm (1996)
State aids: maturing into a constitutional problem .
Yearbook of European Law 1995, v.15, p.78-106
- ROSS, Malcolm (2000)
State Aids and National Courts: Definitions and Other Problems – A Case of Premature Emancipation?.
Common Market Law Review, Vol. 37 N° 2, pags. 401-423
- ROSS, Malcolm (2009)
A healthy approach to services of general economic interest? The BUPA judgment of the Court of First Instance.
European Law Review Vol. 34 N° 1, pags. 127 - 140
- ROSSI-MACCANICO, Pierpaolo (2003)
Gli aiuti di Stato ed I regimi fiscali agevolati.
En Lasarte, J. (et al.), "Lo stato della fiscalità nell'Unione europea: l'esperienza e l'efficacia dell'armonizzazione"; págs. 990 y siguientes; Editor(s): Di Pietro, A.
- ROSSI-MACCANICO, Pierpaolo (2004)
State Aid Review of Member States' Measures Relating to Direct Business Taxation.
European State Aid Law Quarterly 2/2004 pgs. 229 - 251
- ROSSI-MACCANICO, Pierpaolo (2005)
The Italian tax premium in favour of newly listed companies and the notion of selectivity relative to direct business taxation.
Competition Policy Newsletter, n°3, Autumn pgs. 109 - 115

- ROSSI-MACCANICO, Pierpaolo (2006)
State aid and preferential tax regimes for financial holdings The Luxembourg's Exempt 1929 Holdings case.
Competition Policy Newsletter, n°3, Autumn pgs. 66 - 76
- ROSSI-MACCANICO, Pierpaolo (2007)
Commentary of State Aid Review of Multinational Tax Regimes.
European State Aid Law Quarterly 1/2007, pags. 25-41
- ROSSI-MACCANICO, Pierpaolo (2007)
State Aid Review of Business Tax Measures – Proposals for State Aid Control of Direct Business Tax Measures .
European State Aid Law Quarterly 2/2007, pags. 215-230
- ROSSI-MACCANICO, Pierpaolo (2007)
The specificity criterion in fiscal aid review: proposals for state aid control of direct business tax measures.
EC Tax Review Vol. 16 N° 2, pags. 90-103
- ROSSI-MACCANICO, Pierpaolo (2007)
Fiscal state aid goes global.
EC Tax Review Vol.16 N° 3, pags. 133-141
- ROSSI-MACCANICO, Pierpaolo (2008)
Fiscalità delle imprese ed aiuti di Stato : parte I: i fondamenti della nozione di aiuto fiscale.
Fiscalità internazionale. - Milanofiori Assago. - Vol. 6 (2008), no. 4; p. 340-351
- ROSSI-MACCANICO, Pierpaolo (2009)
The Point on Selectivity in State Aid Review of Business Tax Measures.
En Pistone, P. (edit.), "Legal Remedies in European Tax Law", págs. 223-233.
Amsterdam, IBDF
- ROSSI-MACCANICO, Pierpaolo (2009)
Community Review of direct Business Tax Measures: Selectivity, Discrimination and Restrictions..
European State Aid Law Quarterly 4/2009 pgs. 489 - 506
- ROSSI-MACCANICO, Pierpaolo (2009)
The Gibraltar Judgment and the Point on Selectivity in Fiscal Aids.
EC Tax Review, Vol. 18 N° 2 pags. 67– 75
- ROSSI-MACCANICO, Pierpaolo (2009)
The notion of Indirect Selectivity in Fiscal Aids: A Reasoned Review of the

Community Practice.

European State Aid Law Quarterly 2/2009, pags. 161 - 176

ROSSI-MACCANICO, Pierpaolo (2009)

European Commission Competence in Reviewing Direct Business Tax Measures.

EC Tax Review, Vol. 18 N° 5 pags. 221 – 235

ROSSI-MACCANICO, Pierpaolo (2009)

Gibraltar and the Unsettled Limits of Selectivity in Fiscal Aids.

European State Aid Law Quarterly 1/2009 pgs. 63 - 72

ROSSI-MACCANICO, Pierpaolo (2012)

Fiscal Aid Review and Cross-Border Tax Distortions.

Intertax. Vol. 40 (2012), no. 2 (Special issue of Intertax on state aid and taxation), págs. 92-100

ROSSI-MACCANICO, Pierpaolo (2013)

EU Review of Direct Tax Measures: Interplay between Fundamental Freedoms and State Aid Control.

EC tax review. Vol. 22, N°. 1, 2013 , págs. 19-28

ROSSI-MACCANICO, Pierpaolo (2013)

Fiscal Aid Review and Tax Competition.

En "State Aid and Tax Law", Alexander Rust & Claire Micheau (eds.), págs 39 - 56.

Edit. Kluwer Law International, The Netherlands

ROSSI-MACCANICO, Pierpaolo (2015)

Fiscal State Aids, Tax Base Erosion and Profit Shiftings.

EC Tax Review, Vol 24 n° 2, págs. 63-77

RUIBAL PEREIRA, Luz Maria (1999)

Código de Conducta para la fiscalidad de las empresas.

Noticias de la Unión Europea N° 179, pags. 105-110

RUST, Alexander (2013)

Introduction.

En "State Aid and Tax Law", Alexander Rust & Claire Micheau (eds.), págs 1 - 12.

Edit. Kluwer Law International, The Netherlands

RUST, Alexander & MICHEAU, Claire (2013)

State Aid and Tax Law.

Kluwer Law International

RZOTKIEWICZ, Marek (2013)

The General Principles of EU Law and Their Role in the Review of State Aid Put into

Effect by Member States.

European State Aid Law Quarterly 3/2013, págs. 464-477

SALGADO BARCA, María Belén & PALLARES RODRIGUEZ, María del Rosario (2014)

El Patent Box en España. Análisis del art. 23 del TRLIS.

Quincena fiscal N° 19, págs. 67-91

SAMANIEGO BORDIU, Gonzalo (2001)

La noción de ayuda de Estado.

Gaceta jurídica de la Unión Europea y de la Competencia N° 212, marzo-abril, págs. 83-99

SAMANIEGO BORDIU, Gonzalo (2004)

Fundamentos económicos de los efectos de las ayudas en la competencia.

Gaceta jurídica de la Unión Europea y de la Competencia N° 233 septiembre-octubre págs. 49-76

SAMANIEGO BORDIU, Gonzalo (2004)

Reflexiones sobre las medidas fiscales que pueden ser consideradas como ayudas de Estado encubiertas y las ayudas que fomentan el traslado de empresas en la Unión Europea.

Noticias de la Unión Europea N° 235-236, págs. 9-23

SANCHEZ RYDELSKI, Michael (2006)

The EC State Aid Regime. Distortive Effects of State Aid on Competition..

London: Cameron May, 2006

SANCHEZ RYDELSKI, Michael (2010)

Distinction between state aid and general tax measures .

EC tax review. Vol. 19 N° 4, págs. 149-155

SANTA MARIA, Alberto (2007)

Competition and State Aid. An Analysis of the EC practice.

Alphen aan den Rijn: Kluwer

SAUTER, Wolf & VEDDER, Hans (2012)

State Aid and Selectivity in the Context of Emissions Trading: Comment on the NOx Case.

European Law Review, N° 3, junio 2012

SCHINA, Despina (1987)

State aids under the EEC Treaty: Articles 92 to 94.

European Competition Law Monographs, Oxford, ESC Publishing

- SCHOHE, Gerrit & ARHOLD, Christoph (2003)
The Case Law of the European Court of Justice and the Court of First Instance on
State Aids in 2002/2003.
European State Aid Law Quarterly 2/2003, pags. 145-168
- SCHÖN, Wolfgang (1999)
Taxation and State Aid Law in the European Union.
Common Market Law Review, Vol. 36 N° 5, pags. 911-936
- SCHÖN, Wolfgang (2000)
Tax competition in Europe. The legal perspective.
EC Tax Review Vol. 9 N° 2, pags. 89-104
- SCHÖN, Wolfgang (2002)
Tax competition in Europe. The national perspective.
European Taxation Vol. 42 N° 12
- SCHÖN, Wolfgang (2003)
Tax Competition in Europe. General report.
En el libro 'Tax Competition in Europe', ed. Wolfgang Schön, págs. 1-42.
International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam
- SCHÖN, Wolfgang (2003)
Tax Competition in Europe. An EU perspective.
En el libro 'Tax Competition in Europe', ed. Wolfgang Schön, págs. 133-152.
International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam
- SCHÖN, Wolfgang (2006)
State aid in the area of taxation.
Cap. 10 de la obra "EC State Aids", de HANCHER, Leigh; OTTERVANGER, Tom;
SLOT, Piet Jan, Sweet & Maxwell, 2006
- SCHÖN, Wolfgang (2006)
Special Charges - a Gap in European Competition Law?.
European State Aid Law Quarterly 3/2006, pags. 495 - 504
- SCHÜTTE, Michael (2006)
The Notion of State Aid.
En Sanchez Rydelski, Michael "The EC State Aid Regime. Distortive Effects of State
Aid on Competition", London, Cameron May 2006, págs. 23 - 53
- SEGUIN, Marc y GURR, Simon (2004)
Federal Tax Expenditures in Canada.
En POLACKOVA BRIXI, Hana, VALENDUC, Christian M.A. y SWIFT, Zhicheng,

'Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending through the Tax System', págs 97 - 130, The World Bank, Washington

SLOT, Piet Jan (2013)

NOx Emission Trading Rights: A Government Gift or Value Created by Undertakings?.

European State Aid Law Quarterly 1/2013, Vol. 12 N° 1, págs. 61 - 68

SLOTBOOM, Marco (1995)

State Aid in Community Law : A Broad or Narrow Definition?.

European Law Review London. Vol. 20. No. 3. June 1995. p. 289-301

SMITS, Catherine (2005)

La notion de'avantage et le critère de "l'opérateur en économie en marché".

En DONY, Marianne y SMITS, Catherine: "Aides d'État", editions de l'Université de Bruxelles, 2005, pgs. 53 - 77

SOLER ROIG, Maria Teresa (2006)

Las medidas fiscales selectivas en la jurisprudencia del TJCE sobre ayudas de estado. Quincena Fiscal N° 14

SOLTÉSZ, Ulrich (2006)

Non-Enforcement of Public Debts. The Application of the Private Creditor Test.

En Sanchez Rydelski, Michael "The EC State Aid Regime. Distortive Effects of State Aid on Competition", London, Cameron May 2006, págs. 129 - 144

SPECTOR, David (2006)

L'économie politique des aides d'État et le choix du critère d'appréciation.

Concurrences N°2, págs. 34-43

SPRUNDEL, Dick E. van (2015)

The Eighty Years' War, the Spanish Tax Lease System and Other Netherlands/Spanish Sea and Field Battles .

European Taxation, July 2015 págs. 315-324

STEICHEN, Alain (2003)

Tax Competition in Europe or the taming of Leviathan.

En el libro 'Tax Competition in Europe', ed. Wolfgang Schön, págs. 43-119.

International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam

STEVENS, Stan (2014)

Tax Aid to Public and Social Enterprises: A Collision between Competition and Public Policy.

EC Tax Review, Vol 23 n° 3, págs. 149-170

SULLIVAN, John Ellul (2009)

The Non-Exercise of Taxing powers by Member States and its compatibility with EC Law.

European Taxation Vol. 49, N° 4, pgs. 189 - 198

SUNLEY, Emil (2004)

Tax Expenditures in the United States: Experience and Practice.

En POLACKOVA BRIXI, Hana, VALENDUC, Christian M.A. y SWIFT, Zhicheng, 'Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending through the Tax System', págs 155 - 172, The World Bank, Washington

SURREY, Stanley S. & Mc DANIEL, Paul R. (1976)

The Tax Expenditure Concept and the Budget Reform Act of 1974.

Boston College Industrial and Commercial Law Review 18(5), págs 679 - 738

SURREY, Stanley S. & Mc DANIEL, Paul R. (1979)

The Tax Expenditure Concept, Current Developments and Emerging Issues.

Boston College Law Review 20(2), págs 226 - 369

SURREY, Stanley S. & Mc DANIEL, Paul R. (1985)

Tax expenditures.

Harvard University Press

SURREY, Stanley S. & Mc DANIEL, Paul R. (1985)

International Aspects of Tax Expenditures. A Comparative Study.

Kluwer Law and Taxation Publishers

SUTTER, Franz Philipp (2001)

The Adria Wien Pipeline case and the state aid provisions of the EC Treaty in tax matters .

European Taxation Vol. 41, N° 7/8

SWIFT, Zhicheng Li, POLACKOVA BRIXI, Hana y VALENDUC, Christian (2004)

Tax Expenditures: General Concept, Measurement, and Overview of Country Practices.

En POLACKOVA BRIXI, Hana, VALENDUC, Christian M.A. y SWIFT, Zhicheng, 'Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending through the Tax System', págs 1 - 18, The World Bank, Washington

SZUDOCZKY, R. & STREEK, J.L. van de (2010)

Revisiting the Dutch Interest Box under the EU State Aid Rules and the Code of Conduct: When a 'Disparity' Is Selective and Harmful.

Intertax, Vol. 38 n° 5, págs. 260 - 280

SZUDOCZKY, Rita (2013)

3M Italia: Tax Amnesty Aimed at Concluding Tax Litigation Prolonged for an Unreasonable Time Does Not Constitute State Aid.

European State Aid Law Quarterly 1/2013, Vol. 12 N° 1, págs. 159 - 169

SZYSZCAK, Erika (2011)

The Survival of the Market Economic Investor Principle in Liberalised Markets.

European State Aid Law Quarterly 1/2011, págs. 35 - 40

TENORE, Mario (2006)

Agevolazioni fiscali alle fondazioni bancarie e compatibilità con la normativa comunitaria in tema di aiuti di Stato.

Rivista di diritto tributario, V. XVI, N° 2, Febbraio 2006, pp. 57 - 70

TERRA, Ben (2012)

Value Added Tax and State Aid Law in the UE.

Intertax. Vol. 40 (2012), no. 2 (Special issue of Intertax on state aid and taxation), págs. 101-111

TERRA, Ben & WATTEL, Peter (2012)

European tax law.

Kluwer Law International

TESAURO, Giuseppe (2010)

Diritto dell'Unione Europea.

CEDAM, Padova

TJEPKEMA, Michiel (2013)

Damages Granted by the State and Their Relation to State Aid Law .

European State Aid Law Quarterly 3/2013, págs. 478-492

TOMAT, Flavia (2012)

The Preliminary Ruling of the Court of Justice on Preferential Taxation of Cooperatives and State Aid Rules.

European State Aid Law Quarterly 2/2012, Vol. 11 N°2, págs. 462-476

TRAVERSA, Edoardo (2013)

The Selectivity Test: The Concept of Regional Aid.

En "State Aid and Tax Law", Alexander Rust & Claire Micheau (eds.), págs 119 - 136. Edit. Kluwer Law International, The Netherlands

TRIDIMAS, Takis (2006)

The general principles of EC Law.

Oxford EC Library, 2° edition

USHER, John Anthony (1998)
General principles of EC Law.
Longman

VALENDUC, Christian (2004)
From Tax Expenditure Reporting to Tax Policy Analysis: Some Experience from Belgium.
En POLACKOVA BRIXI, Hana, VALENDUC, Christian M.A. y SWIFT, Zhicheng, 'Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending through the Tax System', págs 69 - 96, The World Bank, Washington

VALLE GÁLVEZ, Alejandro (1993)
Las ayudas de Estado en la jurisprudencia del TJCE..
En G. C. Rodríguez Iglesias y D. J. Liñán Noguerras (dirs.) El Derecho comunitario europeo y su aplicación judicial, Civitas, págs. 927 y siguientes

VALLE SANCHEZ, Victorio (2001)
Una nota sobre los principios impositivos en perspectiva histórica.
Papeles de Economía Española nº 87, págs 44-57

VALLEJO CHAMORRO, José María (2005)
La competencia fiscal perniciosa en el seno de la OCDE y de la UE.
Nuevas tendencias en economía y fiscalidad internacional. ICE Septiembre-Octubre 2005 Nº 825 págs. 147-160

VALLEJO CHAMORRO, José María (2007)
La competencia fiscal.
en la obra colectiva "Manual de Fiscalidad Internacional" (Coordinador: Teodoro Cordon Ezquerro), Capítulo 6, Tomo I, págs. 199-250. 3ª edición, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid

Van den ENDE, Leo; HABERHAM, Amir y den BOOGERT, Kees (2004)
Tax Expenditures in the Netherlands.
En POLACKOVA BRIXI, Hana, VALENDUC, Christian M.A. y SWIFT, Zhicheng, 'Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending through the Tax System', págs 131 - 154, The World Bank, Washington

VAN DER BROEKE, Olivier (2012)
ERA Conference "Tax Measures As State Aid. The Aftermath of the Gibraltar Case".
European State Aid Law Quarterly 3/2012, Vol. 11 Nº 3, págs. 741-744

VANISTENDAEL, Franz (2009)
Reflections on the inconsistent role of competition in state aid rules.
En Pistone, P. (edit.), "Legal Remedies in European Tax Law", págs. 267-268.
Amsterdam, IBDF

VESTERDORF, Bo (2005)

A further comment on the new State Aid concept as this concept continues to be reshaped.

European State Aid Law Quarterly 3/2005 pgs. 393 - 396

VESTERDORF, Peter & NIELSEN, Mogens Uhd (2008)

State Aid Law of the European Union.

Sweet & Maxwell

VESTERDORF, Peter L. (2010)

Capital Gains Taxation of Share Profits and EU State Aid Regulation.

European State Aid Law Quarterly 4/2010, pags. 741 -753

VILLAR EZCURRA, Marta (1999)

Las ayudas estatales de carácter fiscal y el Derecho comunitario: algunas notas sobre su diferencia de los tributos internos discriminatorios y las exacciones de efecto equivalente a propósito del primer informe sobre el Código de Conducta Fiscal. Boletín Aranzadi Fiscal num. 2/1999 (Boletín). Editorial Aranzadi, SA, Pamplona. 1999

VILLAR EZCURRA, Marta (2004)

Las disposiciones fiscales en el Tratado por el que se establece una Constitución para Europa.

En Comentarios a la Constitución Europea (coord.: Vicente Garrido Mayol, Susana García Couso, Enrique Alvarez Conde), Vol. 3, pags. 501 - 530

VILLAR EZCURRA, Marta (2007)

El control de ayudas de estado y la competencia fiscal desleal.

en la obra colectiva "Manual de Fiscalidad Internacional" (Coordinador: Teodoro Cordon Ezquerro), Capítulo 44, Tomo II, pags. 20532104. 3ª edición, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid

VILLAR EZCURRA, Marta (2007)

SSTJCE, Demesa y Ramondin, Asuntos acumulados C-183/02 y C-187/02 P y Asuntos acumulados C-186/02 P y C-188/02 P: ayudas de estado. Medidas fiscales. Motivos nuevos. Confianza legítima. Desviación de poder. Falta de motivación. Crónica tributaria, Nº 124, pags. 186-194

VILLAR EZCURRA, Marta (2008)

La amortización del fondo de comercio financiero en España y su problemática jurídico-comunitaria.¿Un nuevo caso de ayuda de Estado?..

Revista de contabilidad y tributación CEF, número 3/2008, pags. 73-96

- VILLAR EZCURRA, Marta (2013)
State aids and energy taxes. Towards a coherent reference framework.
Intertax, Vol. 41, N°. 6-7, 2013 , págs. 340-350
- VILLAR EZCURRA, Marta (2014)
State aid and tax lease regimes in the shipbuilding industry.
European Taxation, Vol. 54, N°. 10, 2014, págs. 439-447
- VILLAR EZCURRA, Marta & HERRERA MOLINA, Pedro M. (2005)
Ayudas Fiscales y Derecho Comunitario: un ejemplo de armonización fiscal negativa,.
en la obra colectiva “Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega, Editorial Lex Nova, pags. 24252448
- VISSER, Klaas-Jan (1999)
Commission expresses its view on the relation between state aid and tax measures .
EC Tax Review Vol. 8 N° 4, pags. 224-228
- VON BREVERN, Daniel & GRAFUNDER, René (2012)
No Clarity Provided – European Courts Review the Concept of Indirect State Aid.
European State Aid Law Quarterly 1/2012, Vol. 11 N° 1, págs. 201-207
- WAELEBROECK, Denis (2005)
La condition de "sélectivité" de la mesure.
En DONY, Marianne y SMITS, Catherine: "Aides d'État", editions de l'Université de Bruxelles, 2005, pgs. 79 - 95
- WALTER, Marie (2013)
Proceedings of the 10th EStALI Experts' Forum on New Developments in State Aid Law.
European State Aid Law Quarterly 1/2013, Vol. 12 N° 1, págs. 189 - 201
- WINTER, Jan A. (2004)
Re(de)fining the notion of State aid in Article 87(1) of the EC Treaty.
Common Market Law Review, Vol. 41, N° 2, pags. 475-504
- WISHLADE, Fiona (1997)
When are tax advantages state aids and when are they general measures?.
Regional and Industrial Policy Research Paper Number 20. European Policies Research Centre. University of Strathclyde
- WISHLADE, Fiona & MICHIE, Rona (2009)
Pandoras box and the Delphic Oracle: EU Cohesion Policy and State Aid compliance.
IQ-Net Thematic Paper No. 24(2). European Policies Research Centre. University of Strathclyde

WOUTERS, Jan (1994)

The Case-Law of the European Court of Justice on Direct Taxes: variations upon a Theme.

Maastricht Journal of European and Comparative Law, pgs. 179-220

WOUTERS, Jan (1999)

The Principle of Non-discrimination in European Community Law.

EC Tax Review 2-1999, págs. 98 - 106

WOUTERS, Jan & VAN HEES, B. (2001)

Les règles communautaires en matière d'aides d'État et la fiscalité directe: quelques observations critiques.

Cahiers de Droit Européen N° 37, pags. 647-681